

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY
W BYDGOSZCZY

INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI

**Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Bydgoszczy w roku 2012**

Do użytku wewnętrznego

Bydgoszcz, styczeń 2013 rok

SPIS TREŚCI

	Strona
ROZDZIAŁ I ZAGADNIENIA OGÓLNE	
1. Obsada osobowa	4
2. Wpływ spraw i wyniki postępowania	7
ROZDZIAŁ II WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA	
1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych, ceł i finansów publicznych	
1. 1. Sprawozdanie z wydatkowania darowizny przeznaczonej na cele charytatywno-opiekuńcze	12
1. 2. Interpretacja indywidualna w zakresie zawarcia w cenie wyrobu podatku akcyzowego	15
1. 3. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku akcyzowego	19
1. 4. Oszacowanie podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług	22
1. 5. Zarachowanie zwrotu podatku VAT na zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych	27
1. 6. Zabezpieczenie na majątku zobowiązania podatkowego	30
1. 7. Określenie wartości celnej	34
1. 8. Odmowa umorzenia należności z tytułu składek	39
2. Postępowanie podatkowe i sądownoadministracyjne	
2. 1. Odmowa uchylenia decyzji ostatecznej	44
2. 2. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej	49
2. 3. Wniesienie skargi na interpretację indywidualną wydaną w trybie autokontroli	55
3. Postępowanie egzekucyjne	
3. 1. Skuteczność zajęcia, w ramach zajęcia udziałów w spółce z o. o. wierzytelności o zwrot dopłat	57
3. 2. Odmowa umorzenia postępowania egzekucyjnego	64
4. Sprawy ogólnoadministracyjne	
4. 1. Ustalenie odpłatności za przyznanie pomocy w formie usług opiekuńczych	69
4. 2. Wydanie kopii nagrania w postaci płyty	73
4. 3. Ponowne rozpoznanie wniosku o przyznanie stypendium rektora dla najlepszych studentów	75
4. 4. Warunki zabudowy	78
ROZDZIAŁ III POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE	83
ROZDZIAŁ IV PRAWO POMOCY	83

ROZDZIAŁ V POZAORZECZNICZA DZIAŁALNOŚĆ SĄDU

- | | |
|---|----|
| 1. Narady | 85 |
| 2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe | 85 |
| 3. Wydział Informacji Sądowej | 87 |

ROZDZIAŁ VI DANE TELEADRESOWE

ROZDZIAŁ VII TABELE

- | | |
|--|----|
| 1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2012 r. | 92 |
| 2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw | 93 |
| 3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw | 95 |
| 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 | 96 |
| 5. Terminowość załatwiania spraw | 97 |
| 6. Wpływ skarg kasacyjnych | 97 |
| 7. Sprawy zawieszono | 98 |
| 8. Wpływ i sposób załatwienia skarg na akty i czynności poszczególnych organów | 99 |

ROZDZIAŁ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Obsada osobowa

W Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Bydgoszczy na koniec okresu sprawozdawczego orzekało 18 sędziów.

Struktura Sądu obejmującego swą właściwością teren województwa kujawsko – pomorskiego opierała się niezmiennie na pracy dwóch wydziałów orzeczniczych oraz wydziału informacji sądowej.

W Wydziale I, który zajmował się sprawami: zobowiązań podatkowych, ubezpieczeń majątkowych, ceł, cen, spraw kapitałowych i bankowości oraz finansów publicznych 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 WSA Elżbieta Piechowiak – Zastępca Przewodniczącego Wydziału, sędzia WSA Joanna Brzezińska, sędzia NSA dr Wiesław Czerwiński, sędzia WSA Wojciech Jarzembski, sędzia WSA Anna Klotz, sędzia WSA Grażyna Malinowska – Wasik, sędzia WSA Renata Owczarzak, sędzia WSA Grzegorz Saniewski, sędzia WSA Jarosław Wichrowski, sędzia WSA Małgorzata Włodarska.

Dwóch sędziów w roku ubiegłym przeszło w stan spoczynku. Poniżej załączono notki biograficzne.

dr Wiesław Czerwiński

Absolwent Wydziału Prawa UMK - pracę zawodową rozpoczął we wrześniu 1969 r. w Prokuraturze Rejonowej w Brodnicy, kolejno awansując do stanowiska Prokuratora Rejonowego. Od 1983 r. Naczelnik Wydziału Kontroli Przestrzegania Prawa i Spraw Cywilnych w Prokuraturze Wojewódzkiej w Toruniu. Od maja 1996 r. w Departamencie Kontroli Przestrzegania Prawa i Spraw Cywilnych Prokuratury Generalnej. Od marca 1989 r. poza organami prokuratury, wykonywał pracę jako radca prawny. W lipcu 1990 r. powrócił do prokuratury na stanowisko Prokuratora Rejonowego w Toruniu. Od lutego 1997 r. w Prokuraturze Krajowej w Biurze Postępowania Sądowego

gdzie zajmował się udziałem prokuratora w postępowaniu administracyjnym oraz reprezentował Prokuratora Generalnego w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Przez wiele lat członek Centralnej Komisji Egzaminacyjnej aplikantów i egzaminator z prawa administracyjnego wielu pokoleń aplikantów prokuratorskich. Od stycznia 2001 r. Prokurator Prokuratury Krajowej. Od grudnia 2001 r. sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego. Z dniem 1 stycznia 2003 r. przeniesiony do Ośrodka Zamiejscowego NSA w Bydgoszcy. Tym sposobem został pierwszym sędzią nowo powołanego ośrodka.

Jako pierwszy sędzia z sądów administracyjnych otrzymał tytuł „Sędzia Europejski 2008”. W czerwcu 2009 r. obronił pracę doktorską na temat udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Autor licznych artykułów i glos

Organizator i uczestnik wielu wypraw trampingowych do krajów Azji i obu Ameryk. W wolnym czasie fotografuje, słucha chorałów gregoriańskim i planuje kolejne wyprawy.

Grażyna Malinowska – Wasik

Po ukończeniu studiów prawniczych na Uniwersytecie Mikołaja Kopernika w Toruniu w 1968 r., odbyła w okresie od października 1968 r. do października 1970 r. aplikację prokuratorską w okręgu Prokuratury Wojewódzkiej w Bydgoszcy. Po złożeniu egzaminu prokuratorskiego do 1972 r. pracowała jako asesor w Prokuraturze Powiatowej we Włocławku. W lipcu 1972 r. powołana została na stanowisko podprokuratora Prokuratury Powiatowej we Włocławku, a w listopadzie 1974 r. – na stanowisko wiceprokuratora Prokuratury Powiatowej we Włocławku.

W marcu 1975 r. przeniesiona została do Prokuratury Powiatowej w Toruniu, a od października 1975 r. delegowana do pracy w Wydziale Kontroli Przestrzegania Prawa nowo utworzonej (w wyniku podziału woj. bydgoskiego na 3 województwa) Prokuratury Wojewódzkiej w Toruniu, gdzie załatwiała sprawy z zakresu prawa administracyjnego.

Od maja 1976 r. (po nominacji) do grudnia 2003 r. pozostawała na stanowisku prokuratora d/s administracyjnych Prokuratury Wojewódzkiej w Toruniu, a następnie Prokuratury Okręgowej w Toruniu w Wydziale Kontroli Przestrzegania Prawa, a potem w Wydziale Postępowania Sądowego.

Niezależnie od tego od 1991 r. do 31 grudnia 2003 r. pełniła funkcję kierownika szkolenia prokuratorów woj. toruńskiego oraz kierownika toruńskiego Międzyokręgowego Ośrodka Szkolenia Aplikantów obejmującego okręgi: toruński, bydgoski i włocławski, prowadząc również wykłady z zakresu prawa administracyjnego.

Nadto od 1993 r. do 31 grudnia 2003 r. wykonywała czynności prokuratora do spraw penitencjarnych.

Od 1998 r. była członkiem Stowarzyszenia Prokuratorów RP.

W okresie pracy w organach prokuratury została odznaczona Srebrnym Krzyżem Zasługi oraz brązową Odznaką „Za zasługi w ochronie porządku publicznego”.

Postanowieniem Prezydenta RP z dniem 1 stycznia 2004 r. została powołana na stanowisko sędziego WSA w Bydgoszczy, które piastowała do przejścia w dniu 1 września 2012 r. w stan spoczynku.

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

2. Wpływ spraw i wyniki postępowania

W 2012 roku odnotowano wpływ 2678 skarg w ramach postępowania sądowoadministracyjnego, z czego 2329 skarg wpisano do repertorium SA, natomiast w 228 sprawach przedmiotem była bezczynność organów. W repertorium SO zarejestrowano w tym czasie 121 spraw. Średni miesięczny wpływ skarg w omawianym okresie wyniósł około 223, zatem nieznacznie wzrósł w stosunku do roku 2011 (o 3 sprawy miesięcznie).

Najwięcej skarg wniosły osoby fizyczne – 2157 tj. 80,54 % ogólnej liczby skarg. Osoby prawne i inne jednostki organizacyjne wniosły 473 skargi, tj. 17,66 % ogólnej liczby skarg. W 10 sprawach skarżącymi były organizacje społeczne. Prokurator jako strona skarżąca wystąpił w 38 sprawach.

Większość złożonych w 2012 r. skarg na akty i czynności stanowiły skargi z zakresu:

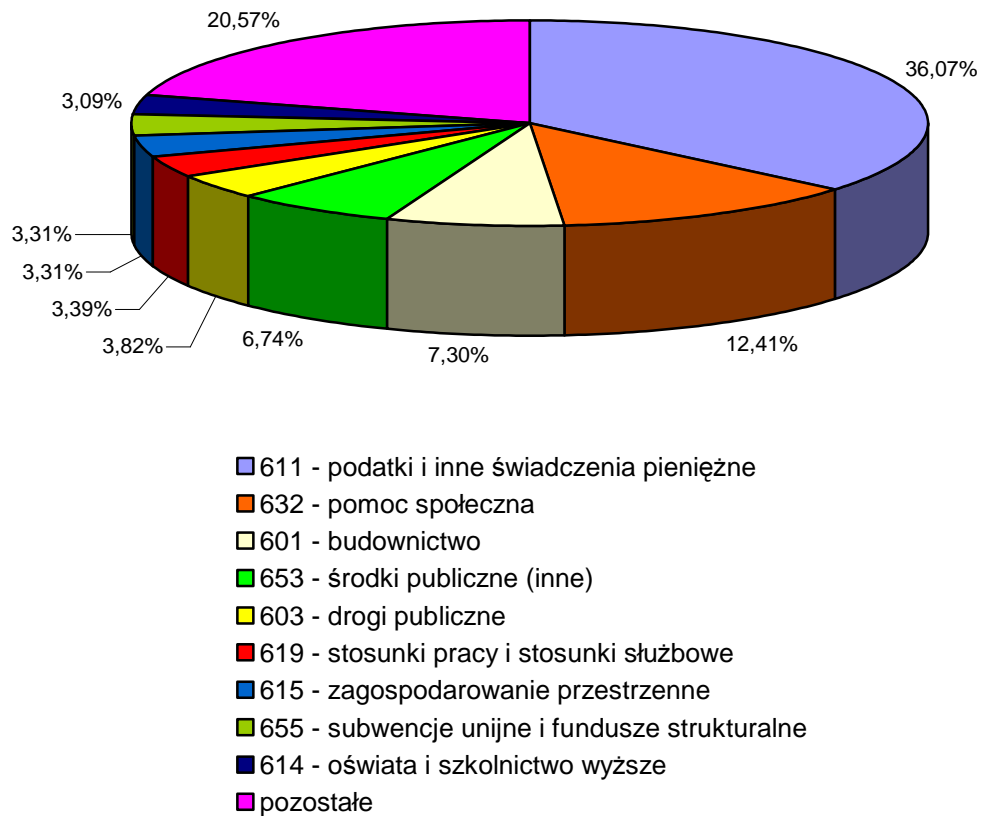
- podatków i innych świadczeń pieniężnych – 840,
- pomocy społecznej – 289,
- budownictwa – 170,
- środków publicznych – 157,
- utrzymania i ochrony dróg – 89,
- stosunków pracy i stosunków służbowych – 79.

Biorąc pod uwagę okres wcześniejszy należy zauważyć, iż struktura wpływu skarg danej kategorii pozostała w zasadzie niezmienna. Nadal przeważały sprawy z zakresu podatków, pomocy społecznej, budownictwa, środków publicznych, utrzymania i ochrony dróg i stosunków publicznych, przy czym same wartości wpływu ulegały nieznacznym wahaniom.

Utrzymała się tendencja spadkowa w odniesieniu do skarg w przedmiocie uprawnień kombatanckich – 22 (65 w 2011 r., 132 w 2010 r.).

Udział procentowy skarg na akty i czynności z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg zarejestrowanych w repertorium SA w 2012 roku obrazuje poniższy wykres.

Udział spraw z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg do WSA w Bydgoszczy w 2012 r.



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

- nieobjętych symbolami podstawowymi – 76,
- podatki i inne świadczenia pieniężne – 63,
- informacji publicznej i prawa prasowego – 25,
- budownictwa – 10,
- wywłaszczanie i zwrot nieruchomości – 7,
- pomoc społeczna -7,
- ochrona środowiska i przyrody – 6.

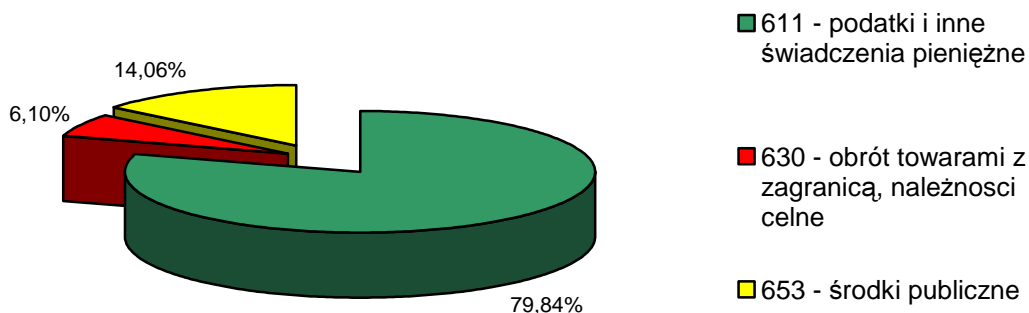
Dane statystyczne odnoszące się do wpływu skarg do WSA w Bydgoszczy wskazują na zbliżony poziom wpływu skarg z nieznacznie przeważającą tendencją wzrostową na przestrzeni kilku ostatnich lat, na co wskazuje poniższa tabela.

Rok	Wpływ
2012	2678
2011	2634
2010	2725
2009	2192
2008	1913

W 2012 roku wniesiono o 207 mniej skarg SA w stosunku do roku poprzedzającego 2011 (2536) przy wzroście zarejestrowanych spraw SAB o 158 skarg.(2011 rok – 70). Dane dotyczące spraw rejestrowanych pod sygnaturami SO również wskazują na wzrost o 93 skargi (2011 rok – 28).

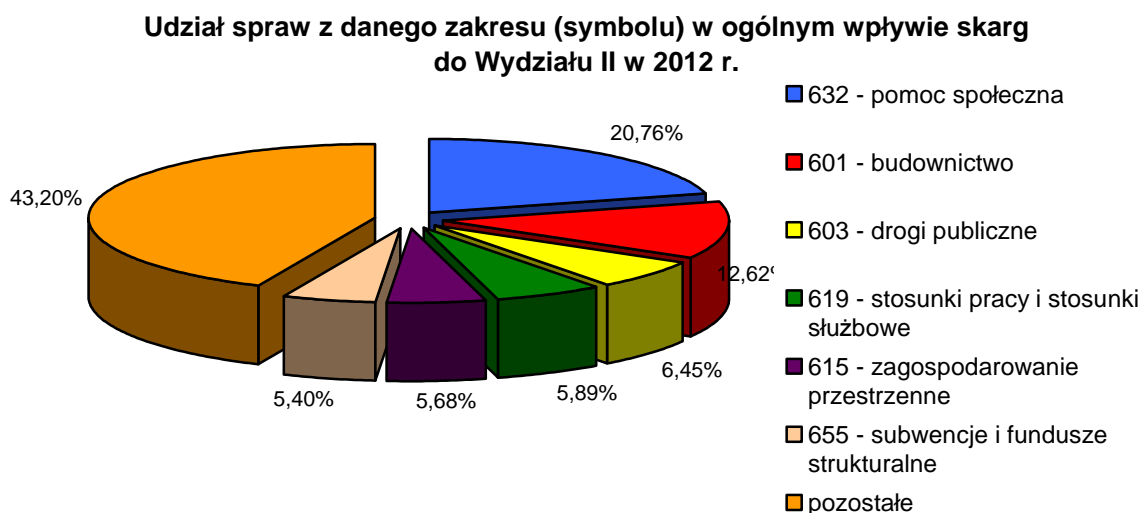
Do Wydziału I w 2012 r. wpłynęło łącznie 1131 spraw (SA i SAB). Wśród składanych skarg przeważały sprawy z zakresu podatków i świadczeń pieniężnych - 903, ceł – 69, środków publicznych – 159. Stosunek procentowy powyższych danych został zilustrowany w poniższym wykresie.

Udział spraw z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg do Wydziału I w 2012 r.



W Wydziale II Sądu na ogólną liczbę 1426 złożonych w 2012 roku skarg (SA i SAB) składały się między innymi sprawy z zakresu: pomocy społecznej – 180, budownictwa – 180, dróg publicznych – 92, stosunków pracy i stosunków służbowych – 84, zagospodarowania przestrzennego – 81, subwencji i funduszy strukturalnych – 77.

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



W roku 2012 załatwionych zostało ogółem 2733 skarg (w roku 2011 - 2527, 2010 – 2632, 2009 - 2146 skarg, w roku 2008 – 1934 skarg), zatem w roku ubiegłym załatwiono 206 spraw więcej w stosunku do roku poprzedniego. Wskaźnik pozostałości na koniec 2012 r. (pozostałość 507 dzielona przez średni miesięczny wpływ skarg 223,16) wyniósł w przybliżeniu 2,27%. Zatem pozostaje na zbliżonym poziomie porównując wartości z lat poprzednich 2,56% w 2011 r., 2% w 2010 r. i 1,98% w latach 2008 - 2009.

Na ogólną liczbę załatwień w omawianym okresie, składało się 2404 spraw zarejestrowanych w repertorium SA oraz 217 spraw odnotowanych w repertorium SAB. W tym samym czasie załatwiono 112 spraw SO. Na koniec 2012 r. pozostało do załatwienia 466 skarg SA, 30 spraw SAB oraz 11 spraw SO.



Szczegółowe dane liczbowe dotyczące załatwienia skarg w 2012 r. zawarto w tabelach, załączonych w części końcowej opracowania.

W 2012 roku pełnomocnicy organów administracji zgłosili udział w 526 sprawach. Z kolei udział adwokatów jako pełnomocników skarżących i pełnomocników postępowania miał miejsce w 162 sprawach. Radcowie prawni jako pełnomocnicy skarżących i uczestników postępowania wystąpili w 415 sprawach, natomiast doradcy podatkowi reprezentowali skarżących i uczestników postępowania w 96 sprawach. Prokuratorzy zgłosili swój udział w 56 rozstrzygniętych sprawach.

ROZDZIAŁ II

WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA

1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych, cel i finansów publicznych

1. 1. Sprawozdanie z wydatkowania darowizny przeznaczonej na cele charytatywno-opiekuńcze

Oddalając skargę w sprawie I SA/Bd 826/09 Sąd zauważył, iż **istotne jest wykazanie w sprawozdaniu nie tylko przedmiotu pomocy, ale też i podmiotów tej pomocy, jak i czasu jej przyznania. Dopiero dokładna relacja z wykorzystania środków finansowych pochodzących z tej konkretnej darowizny poprzez określenie podmiotów korzystających z pomocy, skonkretyzowanie działań charytatywno-opiekuńczych oraz czasu tych działań, umożliwi sprawdzenie, czy środki finansowe przekazane w formie darowizny w rzeczywistości realizują cele premiowane odliczeniem od dochodu, o którym mowa w art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej. (...)**

Tak więc, ten dokument prywatny w postaci sprawozdania, o którym stanowi art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej, musi odzwierciedlać dokładną relację z pomocy charytatywno-opiekuńczej udzielonej ze środków finansowych pochodzących z danej darowizny. Zatem osoby reprezentujące obdarowanego zobligowane są – w celu wystawienia prawidłowego dokumentu, umożliwiającego skorzystanie z ulgi kościelnej – do gromadzenia danych pozwalających na rzetelne wypełnienie ustawowego obowiązku, w postaci przedstawienia weryfikowalnego sprawozdania. Celem takiego sprawozdania jest również możliwość dokonania ustalenia, że dana konkretna pomoc została zrealizowana z tej, a nie z innej darowizny.

Godzi się także zauważyć, iż skutki prawne w postaci odliczenia darowizny od dochodu podlegającego opodatkowaniu wywołuje sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła – sprecyzowaną w art. 39 ustawy kościelnej – przedstawione w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny. Termin ten jest terminem prawa materialnego i nie może być przywrócony. Skoro w niniejszej sprawie w tym terminie nie przedłożono weryfikowalnego sprawozdania (z podaniem podmiotów, które skorzystały z pomocy charytatywno-opiekuńczej), to ewentualne uzyskanie informacji wymaganych a nie zawartych w treści sprawozdania

z innych źródeł dowodowych, po upływie dwóch lat od dnia przekazania darowizny, nie mogłoby odnieść oczekiwanego przez stronę skarżącą skutku prawnego.

Rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy uzależnione było w zasadzie od udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przedłożone przez skarżących sprawozdanie z wydatkowania przez obdarowany Kościół darowizny przeznaczonej na cele charytatywno-opiekuńcze spełniało wymogi nakreślone przez ustawodawcę w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154 ze zm.), zwanej dalej ustawą kościelną.

Zgodnie z treścią art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej, darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz - w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

Powołany przepis przewiduje trzy przesłanki determinujące nabycie prawa do ulgi w postaci odliczenia od dochodu. Po pierwsze, podatnik musi przekazać darowiznę na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Po drugie, musi posiadać pokwitowanie odbioru darowizny pochodzące od kościelnej osoby prawnej. Po trzecie, musi dysponować sprawozdaniem pochodzącym od kościelnej osoby prawnej o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, przekazany darczyńcy w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny.

Sąd zauważył, iż w niniejszej sprawie słusznie organy podatkowe zakwestionowały przedłożone sprawozdanie. Zasadnie uznano, że pod pojęciem sprawozdania winna się kryć dokładna relacja z wydatkowania środków finansowych otrzymanych w ramach darowizny. Ogólne przedstawienie celów rozdysponowania tych środków z podziałem na poszczególne rodzaje pomocy i kwoty tej pomocy, nie stwarza możliwości sprawdzenia, czy rzeczywiście pomoc ta została zrealizowana z tych środków w określonym miejscu i czasie.

Istotne, zdaniem Sądu, było wykazanie w sprawozdaniu nie tylko przedmiotu pomocy, ale też i podmiotów tej pomocy, jak i czasu jej przyznania. Dopiero dokładna relacja z wykorzystania środków finansowych pochodzących z tej konkretnej darowizny poprzez określenie podmiotów korzystających z pomocy, skonkretyzowanie działań charytatywno-opiekuńczych oraz czasu tych działań, umożliwi sprawdzenie, czy środki finansowe przekazane w formie darowizny w rzeczywistości realizują cele premiowane odliczeniem od dochodu, o którym mowa w art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej.

Potwierdzeniem tezy, iż sprawozdanie winno być na tyle konkretne, aby wynikało z niego nie tylko to co, ale i komu przeznaczono przedmiot świadczenia darowizny, jest orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w ramach którego ukształtowała się już w tym przedmiocie linia orzecznicza. Sąd ten stwierdza, że sprawozdanie przewidziane w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 1540 powinno odzwierciedlać nie tylko to co, ale i komu przeznaczono przedmiot świadczenia darowizny w taki sposób, aby w toku postępowania podatkowego było możliwe dokładne zweryfikowanie spełnienia celu charytatywno-opiekuńczego, zrealizowanego przez kościelne osoby prawne. W tej sytuacji skoro z językowego znaczenia pojęcia "sprawozdanie" można wywieść jego treść, to pozbawione podstaw są wywody, że w art. 55 ust. 7 omawianej ustawy nie określono szczegółowej formy sprawozdania, czy braku jego wzoru, a także zbędne są wnioski z nich wypływające co do złagodzenia wymogów szczegółowości sprawozdania (por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 1230/07, LEX nr 472312; wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 312/07, LEX nr 471241; wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., sygn. akt II FSK 993/06, LEX nr 377575).

Istota unormowania, polegająca na ustanowieniu ulgi podatkowej na rzecz podatników, którzy za pomocą własnych środków finansowych wspierają działalność opiekuńczo - charytatywną Kościoła, uległaby zniweczeniu, gdyby nie wymagała dowodu poświadczającego dotarcie darowizny do konkretnych osób objętych tą działalnością, znajdujących się w potrzebie (por. wyrok NSA z dnia 26 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1202/06, LEX nr 440465).

Sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej – zdaniem Sądu orzekającego – powinno zawierać dokładną relację ze zrealizowania celów charytatywno-opiekuńczych, tj. winno zawierać te wszystkie dane wyżej wskazane, na podstawie których będzie możliwe zweryfikowanie jego rzetelności. Brak wskazania osób, które skorzystały z pomocy sfinansowanej z otrzymanej przez Kościół darowizny, nie pozwala na sprawdzenie, czy działania charytatywno-opiekuńcze w rzeczywistości miały miejsce.

Dla potwierdzenia powyższego warto przywołać orzeczenie NSA, w którym Sąd ten postawił następującą tezę. Sprawozdanie, o którym stanowi art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 ze zm.) jest dokumentem prywatnym, który nie jest objęty domniemaniem prawdziwości przedstawionych w nim oświadczeń. Z związku z tym, informacje wynikające z wymienionego dokumentu winny być na tyle dokładne, konkretne i sprawdzalne, aby na ich

podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, że w rzeczywistości dokumentuje on przeznaczenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą (zob. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 199/06, LEX nr 291809; por. też wyrok NSA z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 789/05, LEX nr 282603 oraz wyrok z dnia 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 262/06, LEX 302863).

Tak więc, ten dokument prywatny w postaci sprawozdania, o którym stanowi art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej, musi odzwierciedlać dokładną relację z pomocy charytatywno-opiekuńczej udzielonej ze środków finansowych pochodzących z danej darowizny. Zatem osoby reprezentujące obdarowanego zobligowane są – w celu wystawienia prawidłowego dokumentu, umożliwiającego skorzystanie z ulgi kościelnej – do gromadzenia danych pozwalających na rzetelne wypełnienie ustawowego obowiązku, w postaci przedstawienia weryfikowalnego sprawozdania. Celem takiego sprawozdania jest również możliwość dokonania ustalenia, że dana konkretna pomoc została zrealizowana z tej, a nie z innej darowizny.

Godzi się także zauważyć, iż skutki prawne w postaci odliczenia darowizny od dochodu podlegającego opodatkowaniu wywołuje sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła – sprecyzowaną w art. 39 ustawy kościelnej – przedstawione w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny. Termin ten jest terminem prawa materialnego i nie może być przywrócony. Skoro w niniejszej sprawie w tym terminie nie przedłożono weryfikowalnego sprawozdania (z podaniem podmiotów, które skorzystały z pomocy charytatywno-opiekuńczej), to ewentualne uzyskanie informacji wymaganych a nie zawartych w treści sprawozdania z innych źródeł dowodowych, po upływie dwóch lat od dnia przekazania darowizny, nie mogłoby odnieść oczekiwanego przez stronę skarżącą skutku prawnego. Tym samym przeprowadzenie dowodów osobowych na te okoliczności nie miałyby żadnego wpływu na ocenę spełnienia ustawowych przesłanek ulgi podatkowej. W sposób niedopuszczalny prowadziłyby wręcz do obejścia prawa poprzez przywrócenie wyznaczonego ustawą dwuletniego terminu dla czynności sprawozdawczych.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 2. Interpretacja indywidualna w zakresie zawarcia w cenie wyrobu podatku akcyzowego

Na gruncie sprawy I SA/Bd 884/09 Sąd skonstatował, że **w świetle art. 1 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym obowiązkiem podatnika podatku**

akcyzowego jest zawarcie wartości tego podatku w cenie wyrobu akcyzowego i w konsekwencji tego faktu obciążenie tym podatkiem konsumenta. Obowiązek ten dotyczy także syndyka sprzedającego wyroby akcyzowe podczas toczącego się postępowania upadłościowego, nawet wówczas, gdy nie jest on podatnikiem tego podatku z tytułu dokonywanych transakcji.

Spór w przedmiotowej sprawie sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w cenie sprzedawanego przez syndyka wyrobu akcyzowego (alkoholu etylowego) w ramach toczącego się postępowania upadłościowego winien być zawarty podatek akcyzowy.

Sąd w składzie orzekającym w przedmiotowej sprawie, podzielił w całości przedstawioną przez Ministra Finansów wykładnię przepisów prawa podatkowego.

Przed wszystkim w sprawie podnieść należało, iż zgodnie z art. 14 b § 1 ord. pod. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). W myśl art. 3 pkt 2 tego aktu ilekroć w ustawie jest mowa o przepisach prawa podatkowego - rozumie się przez to przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych. Z kolei z art. 3 pkt 1 omawianej ustawy wynika, że w ramach pojęcia ustawy podatkowe mieszczą się ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

Nie można było – zdaniem Sądu – obowiązkowi udzielania przez organ podatkowy pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego zawężyć wyłącznie do ustaw zawierających w tytule pojęcie prawa podatkowego, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano elementy z dziedziny podatków, o których mowa w powołanym art. 3 pkt 1 ord. pod. Nie można także skutecznie twierdzić, że interpretacja może odnosić się wyłącznie do elementów z dziedziny podatków, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość. Przykładem elementów z dziedziny podatków, które nie dotyczą wprost opodatkowania i jego wysokości, a mieszczą się w zakresie treści art. 3 pkt 1 ord. pod., konkretnie w części dotyczącej praw i obowiązków podatników, płatników i inkasentów, są

przepisy dotyczące: postępowania podatkowego zawarte w dziale IV ord. pod.; przepisy regulujące wydawanie zaświadczeń ujęte w dziale VIII a tego aktu; czy też przepisy z działu III rozdziału 9a ord. pod. normujące podpisywanie deklaracji, jak również z rozdziału XI odnoszące się do informacji podatkowych. Udzielanie pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczy zatem także obowiązków z dziedziny podatków, które zostały uregulowane w aktach prawnych wykraczających poza ustawy stricte podatkowe.

W niniejszej sprawie fundamentalne znaczenie miał charakter podatku akcyzowego. Analizując przedmiotowe zagadnienie przede wszystkim należy zwrócić uwagę na istotę tej daniny publicznoprawnej. Jest to podatek konsumpcyjny, tzn. nakładany jest na konsumpcję towarów, czyli faktycznie na konsumenta. Zalicza się on do podatków pośrednich, co oznacza, że faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania akcyzą jest ostateczny konsument, a nie podmiot, który jest formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty podatku akcyzowego (producent, importer, dystrybutor).

Podatek akcyzowy jest podatkiem typowym specjalnym podatkiem obrotowym obciążającym jedynie ściśle określone wyroby (wyroby akcyzowe). Podatek akcyzowy jest podatkiem jednokrotnym (jednofazowym) – na co słusznie zwrócił uwagę Minister Finansów w odpowiedzi na skargę – oraz podatkiem stanowiącym element ceny wyrobu akcyzowego włączony w tę cenę – jest on jej integralną częścią (por. R. Mastalski: Prawo podatkowe. Wydawnictwo C. H. BECK, Warszawa 2001r., s. 471-472).

Charakter podatku akcyzowego wyeksponowany również został w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym stwierdza się, że podatek akcyzowy jest podatkiem nakładanym na konsumpcję produktów uznanych przez ustawodawcę za wyroby akcyzowe, taki jest jego cel. Podobnie jak inne podatki konsumpcyjne, podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim. Oznacza to, iż faktycznym podmiotem ponoszącym koszt opodatkowania akcyzą jest ostateczny konsument, a nie podmiot, który jest formalnie zobowiązany do naliczenia i zapłaty podatku akcyzowego (producent, importer, dystrybutor). Zatem opodatkowaniu w zasadzie podlegają towary wchodzące do obrotu (por. wyrok NSA z dnia 15 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1251/07; wyrok NSA z dnia 12 marca 2009 r., sygn. akt I FSK 1235/08 oraz wyrok NSA z dnia 12 marca 2009, sygn. akt I FSK 1236/08).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z dnia 12 stycznia 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.) ustawa określa opodatkowanie podatkiem akcyzowym, zwanym dalej "akcyzą", wyrobów akcyzowych. W myśl zaś art. 2 pkt 1 tego aktu wyrobami akcyzowymi są: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje

alkoholowe oraz wyroby tytoniowe, określone w załączniku nr 1 do ustawy. W powołanym załączniku prawodawca wprost uznał za wyrób akcyzowy alkohol etylowy.

Tym samym alkohol etylowy jest wyrobem, który w świetle opisanego powyżej charakteru podatku akcyzowego oraz powołanych przepisów ustawy, zawiera w cenie podatek akcyzowy, stanowiący element tej ceny, jej integralną część. Tak więc, to nie tylko z przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. z 2001r. Nr 97, poz. 1050 ze zm.), który przewiduje, że cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym - wynika obowiązek uwzględnienia podatku akcyzowego w cenie wyrobu podlegającego temu podatkowi.

W świetle przedstawionej argumentacji, nie ulegało wątpliwości – zdaniem Sądu – że obowiązek zawarcia w cenie wyrobu akcyzowego podatku akcyzowego wynika z przepisów, o których mowa w art. 3 pkt 1 i 2 ustawy ord. pod.

Stwierdzić dalej należało, że podatek akcyzowy w związku z tym, iż obciąża dany towar w zasadzie od daty jego produkcji, tkwi w tym towarze i przenoszony jest w jego cenie na poszczególnych etapach obrotu. Jego ciężar w końcowym efekcie ponosi konsument. Podatek ten nie powinien obciążać producenta. Nieuwzględnienie tego podatku w cenie – do czego dąży strona skarżąca – ingerowałoby w istotę tej należności publicznoprawnej. Z tego też powodu interpretacji skarżącej nie można było uwzględnić.

Skonstatować wobec powyższego należało, że w świetle art. 1 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym obowiązkiem podatnika podatku akcyzowego jest zawarcie wartości tego podatku w cenie wyrobu akcyzowego i w konsekwencji tego faktu obciążenie tym podatkiem konsumenta. Obowiązek ten dotyczy także syndyka sprzedającego wyroby akcyzowe podczas toczącego się postępowania upadłościowego, nawet wówczas, gdy nie jest on podatnikiem tego podatku z tytułu dokonywanych transakcji.

Wobec powyższego zauważyć trzeba, iż zasadnie Minister Finansów przyjął w wydanych interpretacjach, że syndyk w zaistniałych okolicznościach sprawy nie był podatnikiem podatku akcyzowego, co jednak nie przekreślało jego obowiązku – podczas sprzedaży alkoholu wyprodukowanego w składzie podatkowym przez upadłego – uwzględnienia w cenie sprzedawanych wyrobów akcyzowych podatku akcyzowego.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 3. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku akcyzowego

Rozpatrując skargę w sprawie I SA/Bd 800/12 Sad stwierdził, iż **skoro z wniosku wynika, że wymagany do zwolnienia system został wprowadzony w niektórych Oddziałach Spółki, to prawidłowe jest stanowisko organu o braku podstaw do korzystania z niego przez tego podatnika bez względu na przeznaczenie i miejsce zużycia wyrobów węglowych. Nie zmienia oceny tego zwolnienia użycie przez Ustawodawcę w art. 31a ust. 2 pkt 9 u.p.a. pojęcia podmiot gospodarczy, którym jest Spółka, z czym należy się zgodzić. Niemniej jednak zwolnienie od podatku należy odnieść do zakresu wprowadzonego systemu – zmierzającego do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej - wymaganego przepisem podatkowym.**

Spór w sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy skarżąca Spółka korzysta ze zwolnienia od podatku akcyzowego na podstawie art. 31a ust. 2 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym bez względu na przeznaczenie i miejsce zużycia wyrobów węglowych, gdy jednocześnie uczestniczy w Europejskim Systemie Handlu Emisjami.

W ocenie organu, wyroby węglowe zużywane przez Spółkę do celów opałowych, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, korzystają ze zwolnienia od akcyzy na podstawie tego artykułu, jednakże tylko w takim zakresie, jaki obejmuje Krajowy Plan Rozdziału Uprawnień. Zdaniem natomiast Spółki, powyższe stanowisko jest błędne, ponieważ wbrew treści art. 31a ust. 2 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym ogranicza zwolnienie do części oddziałów i miejsc prowadzenia działalności Spółki. Istotne bowiem jest to, że w całym podmiocie gospodarczym, którym jest Spółka, wymagany system został wprowadzony.

W pierwszej kolejności należy podać, że na podstawie art. 9a ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku akcyzowym w przypadku wyrobów węglowych przedmiotem opodatkowania akcyzą jest użycie wyrobów węglowych do celów innych niż wskazane w art. 31a ust. 2, przy czym za takie użycie uważa się naruszenie warunków zwolnienia, jak i sprzedaż, dostawę wewnątrzspółnotową albo eksport wyrobów węglowych przez podmiot korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 2, niebędący pośredniczącym podmiotem węglowym, zamiast użycia go do celów zwolnionych. Stosownie do art. 9a ust. 2 pkt 9 ww. ustawy, za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się ich użycie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 31a ust. 2 pkt 9 ustawy zwalnia się od akcyzy wyroby węglowe zużywane przez podmioty gospodarcze, w których wprowadzone zostały

w życie systemy prowadzące do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Art. 31a ust. 4 u.p.a. stanowi, że warunkiem zwolnienia, o którym mowa w ust. 2, jest prowadzenie ewidencji wyrobów węglowych zużywanych do celów zwolnionych z wyłączeniem podmiotów, o których mowa w ust. 2 pkt 3.

W ocenie tut. Sądu analiza treści art. 31a ust. 2 pkt 9 ustawy o podatku akcyzowym wskazuje, że koniecznym warunkiem dla skorzystania ze zwolnienia od podatku jest uprzednie wprowadzenie w życie systemu (systemów) prowadzących do osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej. Przepisy ustawy o podatku akcyzowym nie regulują zagadnień wymienionych systemów, stąd niezbędne staje się sięgnięcie do przepisów odrębnych regulujących te systemy. Jednym z systemów prowadzących do osiągnięcia celów ochrony środowiska (a także prowadzących do podwyższenia efektywności energetycznej) jest Europejski System Handlu Emisjami (ETS), o którym mowa w dyrektywie 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz.U. U.E. L. 2003.275.32). System ten został wprowadzony na początku 2005 r., jako pierwszy na świecie międzynarodowy system realizowany na poziomie przedsiębiorstw, oparty na handlu zezwoleniami na emisje dwutlenku węgla i innych gazów cieplarnianych. Uczestniczą w nim instalacje energetyczne o mocy powyżej 20 MW. Celem wprowadzenia powyższego systemu była redukcja emisji gazów cieplarnianych zagrażających środowisku poprzez wpływ na zmiany klimatu. Na podstawie art. 11 ust. 2 tej Dyrektywy „Każde Państwo Członkowskie na pięcioletni okres rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2008 r., oraz w odniesieniu do każdego następnego pięcioletniego okresu, podejmuje decyzje w sprawie całkowitej ilości przydziałów, którą rozdzieli w odniesieniu do tego okresu oraz rozpoczyna proces rozdzielania tych przydziałów operatorom każdego urządzenia. Decyzja ta podejmowana jest przynajmniej na 12 miesięcy przed rozpoczęciem odpowiedniego okresu oraz opiera się na krajowym planie rozdzielania Państwa Członkowskiego krajowego planu, opracowanego na podstawie art. 9 oraz zgodnie z art. 10, należycie uwzględniając opinie społeczeństwa.” Polska implementowała powyższą Dyrektywę ustawą z dnia 28 kwietnia 2011r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. Nr 122, poz. 695). Na mocy art. 96 tej ustawy utraciła moc poprzednio obowiązująca ustawa z dnia 22 grudnia 2004 r. o handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych i innych substancji (Dz. U. Nr 281, poz. 2784; z 2008 r. Nr 199, poz. 1227 oraz z 2009 r. Nr 215, poz. 1664).

Jednakże w art. 95 ust. 1 tej ustawy postanowiono, że „Przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy, o której mowa w art. 96, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 15 ust. 4 niniejszej ustawy i mogą być zmieniane na podstawie art. 15 ust. 4 niniejszej ustawy, jeżeli jest to uzasadnione względami gospodarczymi oraz bezpieczeństwem energetycznym państwa. Do zmiany stosuje się odpowiednio przepisy art. 13-16 niniejszej ustawy”. W art. 18 ust. 2 uchylonej ustawy (z dnia 22 grudnia 2004r.) zawarta była bowiem następująca delegacja: „Po uzyskaniu akceptacji Komisji Europejskiej Rada Ministrów przyjmuje, w drodze rozporządzenia, krajowy plan dla wspólnego systemu handlu uprawnieniami do emisji.” Na podstawie tego upoważnienia Rada Ministrów wydała ww. rozporządzenie z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Planu Rozdziału Uprawnień do emisji dwutlenku węgla na lata 2008-2012 dla wspólnotowego systemu handlu uprawnieniami do emisji (Dz.U. z 2008 Nr 202, poz. 1248). W punkcie 2 załącznika do tego rozporządzenia postanowiono, że całkowitą liczbę uprawnień do emisji dwutlenku węgla na okres rozliczeniowy 2008-2012 dla poszczególnych rodzajów instalacji objętych systemem określa Tabela nr 1. Z kolei w Tabeli nr 3 określono „Roczną liczbę uprawnień do emisji dwutlenku węgla dla instalacji” wskazując m.in. nazwę jednostki (oddziału, zakładu) objętej uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla, miejscowość i opis instalacji, przydział średnioroczny, dla której ustalono przydział.

Analiza treści przepisów, w tym opisanej Tabeli nr 3, pozwala stwierdzić, że systemem objęte są poszczególne rodzaje instalacji położone w konkretnych Oddziałach Spółki Cukrowej (np. poz. 397, 402, 412-418 Tabeli nr 3). Nie budzi zatem wątpliwości, że Spółka wprowadziła wymagany system w niektórych Oddziałach. W związku z tym, zwolnienie od akcyzy z tytułu zużycia wyrobów węglowych w tym węgla, należy odnieść wyłącznie do zakresu, jaki obejmuje Krajowy Plan Rozdziału Uprawnień, na co zasadnie wskazał organ. Zwolnienie zatem nie odnosi się do zużycia węgla poza zakresem wymienionego Planu. Przyjmując stanowisko strony skarżącej należałoby postawić wniosek, że wprowadzenie przez skarżącą Spółkę wymaganego systemu wyłącznie w jednym z Oddziałów i w zakresie jednej instalacji prowadziłoby do objęcia zwolnieniem całego zużytego węgla, czyli we wszystkich 7 Oddziałach Spółki i w 18 pozostałych miejscach prowadzenia działalności gospodarczej.

Zauważyć należy, że zasadą jest opodatkowanie użycia wyrobów węglowych do prowadzonej działalności gospodarczej, a zwolnienie jest wyjątkiem od zasady opodatkowania. Zwolnienie jako wyjątek od zasady opodatkowania należy interpretować ściśle. Istotą wprowadzonego zwolnienia jest zachęcenie podatników do wprowadzenia systemów prowadzących do

osiągania celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższania efektywności energetycznej. Niewątpliwie podatnik, który wprowadza wymagany system w zakresie szerszym (np. we wszystkich oddziałach) ma prawo do korzystania ze zwolnienia od podatku większym zakresie niż podatnik, który wprowadza wprawdzie system, lecz w niewielkim zakresie czy wręcz w zakresie śladowym. Powyższe kłóciłoby się z celem zwolnienia od podatku akcyzowego wprowadzonego przez Ustawodawcę. Zdaniem Sądu, rację należy przyznać organowi, że przedmiotowe zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Oznacza to, że dla jego zastosowania konieczne jest spełnienie także przesłanki przedmiotowej w postaci wprowadzenia systemu prowadzącego do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej. Zakres wprowadzonego systemu określa granice tego zwolnienia. Skoro z wniosku wynika, że wymagany do zwolnienia system został wprowadzony w niektórych Oddziałach Spółki, to prawidłowe jest stanowisko organu o braku podstaw do korzystania z niego przez tego podatnika bez względu na przeznaczenie i miejsce zużycia wyrobów węglowych. Nie zmienia oceny tego zwolnienia użycie przez Ustawodawcę w art. 31a ust. 2 pkt 9 u.p.a. pojęcia podmiot gospodarczy, którym jest Spółka, z czym należy się zgodzić. Niemniej jednak zwolnienie od podatku należy odnieść do zakresu wprowadzonego systemu – zmierzającego do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej - wymaganego przepisem podatkowym. Stanowisko zaprezentowane przez stronę skarżącą prowadziło do stanu, w którym przepis podatkowy nie spełniłby celu, dla którego został ustanowiony.

Warto w tym miejscu przywołać wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 27 listopada 2003r. w sprawie C-185/00, w którym Trybunał ten wskazał, że zwolnienie od podatku akcyzowego powinno być uzależnione od wykonywania przez państwo kontroli nad zużyciem wyrobów akcyzowych, które korzystają z preferencji podatkowej zgodnie z przeznaczeniem, aby nie prowadziło to do pogorszenia warunków konkurencji.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

1. 4. Oszacowanie podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług

Uchylając decyzję dyrektora izby skarbowej w sprawie I SA/Bd 361/11 Sąd stanął na stanowisku, że **szacowanie podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 ord. pod. w wyniku stwierdzenia nierzetelności ksiąg jest procesem o charakterze wyjątkowym.**

Stanowi ingerencję organu podatkowego w przedstawione przez podatnika dane, modyfikując jednocześnie wielkość od której zależy wysokość podatku. Z tego też względu w przypadku decyzji szacujących podstawę opodatkowania organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny, umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne dokonanego wniosku.

Spór w przedmiotowej sprawie związany jest z oszacowaniem podstawy opodatkowania w podatku od towarów i usług. Skarżąca kwestionuje uznanie przez organy podatkowe jej ksiąg za nierzetelne, jak i brak uwzględnienia w procesie szacowania okoliczności mających wpływ na ustalenie wielkości narzutu osiąganego.

Jak słusznie w skardze wskazuje podatniczka jedynym fragmentem decyzji organu pierwszej instancji, który uzasadnia konieczność i dopuszczalność zastosowania metody szacowania jest stwierdzenie, że: „ W toku kontroli podatkowej, na podstawie dokonanej analizy dokumentów źródłowych z uwzględnieniem Pani zeznań, uznano, iż zgromadzony materiał w postaci wyliczonych wartości średniego udziału procentowego nabyć w dostawach na poziomie 85 %, zyskowności w wysokości 6,12 % oraz marży wynikowej w wysokości 22,50 % wskazuje bezsprzecznie na zniżenie obrotu ze sprzedaży towarów handlowych”. Organ drugiej instancji w swej decyzji argumentacji tej nie poszerza. Skarżąca w skardze zauważa, że organ pierwszej instancji oparł się na rzekomej rozbieżności pomiędzy treścią zeznań a danymi zawartymi w księgach podatkowych. Sąd nie dyskwalifikuje takiego rozumowania, jednak dla jego prawidłowości niezbędne jest jego wnikliwe uzasadnienie w decyzjach, uwzględniające przeprowadzone analizy, ich wyniki i wzajemne zależności, biorące też pod uwagę wszystkie okoliczności stanu faktycznego, które wiążą się z postawioną tezą o nierzetelności ksiąg. Wskazać w tym miejscu trzeba, że postępowanie kontrolne nie zastępuje postępowania podatkowego, a odstępianie od uzasadnienia decyzji możliwe jest wyłącznie w przypadku uwzględniania w całości żądania strony (art. 210 § 5 ord. pod.). Zgodnie z art. 124 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, organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Szacowanie podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 ord. pod. w wyniku stwierdzenia nierzetelności ksiąg jest procesem o charakterze wyjątkowym. Stanowi ingerencję organu podatkowego w przedstawione przez podatnika dane, modyfikując

jednocześnie wielkość od której zależy wysokość podatku. Z tego też względu w przypadku decyzji szacujących podstawę opodatkowania organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny, umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne dokonanego wnioskowania.

W stanie faktycznym sprawy niewiadomo co organy podatkowe przyjęły – kwestionując rzetelność ksiąg – w ramach stwierdzenia „z uwzględnieniem Pani zeznań”. Czy uznano, że narzut na kwiaty cięte wynosił 100 %, czy przyjęto szacunkową marżę średnio doliczaną wysokości 100 % z odchyleniami, które mogą występować w różnych sezonach w wysokości plus i minus do 50 %, czy uwzględniono w tym rozumowaniu okoliczności wskazywane przez skarżącą dotyczące zmniejszenia pierwotnego narzutu (narzutu planowanego). Zauważyć w tym miejscu należy, że jeśli organ decyduje się na postawienie tezy o nierzetelności ksiąg podatkowych w oparciu o wyjaśnienia podatnika winien jednoznacznie stwierdzić, przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności stanu faktycznego podnoszonych przez podatnika, na czym opiera postawioną tezę. Podatnik po lekturze decyzji winien bowiem wiedzieć, jaka była przyczyna nieuwzględnienia ksiąg i oszacowania podstawy opodatkowania. Jak wyżej wskazano, rozumowanie organów podatkowych w tym przedmiocie powinno być jasne, przekonujące, musi umożliwić kontrolę przesłanek faktycznych i prawnych dokonanego rozstrzygnięcia. Decyzje podatkowe podjęte w niniejszej sprawie nie zawierają tych istotnych dla sprawy kwestii, tym samym doszło do naruszenia przepisów postępowania w sposób mogący mieć istotny wpływ na wyniki sprawy.

Niezależnie od powyższego podnieść w sprawie należało, że ustalenie przychodu w drodze oszacowania zawiera już w swej istocie ryzyko, że przychód ten nie będzie dokładnie taki sam jak przychód rzeczywisty. Ryzyko to obciąża jednak podatnika, który z przyczyn od niego zależnych prowadzi ewidencję w sposób nierzetelny (por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 95/09, LEX nr 503171). Niemniej jednak na organie prowadzącym postępowanie ciąży obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków w celu ustalenia wysokości tej podstawy w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości, w związku z czym nie może przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1047/07, LEX nr 469784). Na organie podatkowym spoczywa obowiązek zebrania z urzędu wszystkich dowodów i wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy (art. 187 § 1 ord. pod.). Obowiązek ten nie jest nieograniczony jednakże w przypadku, gdy podatnik wskazuje na określone fakty, które organ podatkowy prowadzący postępowanie może zweryfikować, a fakty te są istotne dla

rozstrzygnięcia sprawy to brak czynności w tym zakresie oznacza, że organ podatkowy nie wywiązał się z ciążącego na nim obowiązku ustalenia prawdy obiektywnej (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 618/09, LEX nr 674132). Organ podatkowy rozpatrujący sprawę zobowiązany jest do oceny podnoszonych przez podatnika argumentów, wskazywanych okoliczności faktycznych, które w przekonaniu strony mają wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania i w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego. Brak odniesienia się do twierdzeń strony narusza zasadę swobodnej oceny dowodów

Przechodząc na grunt stanu faktycznego sprawy w zakresie prawidłowości oszacowania podstawy opodatkowania – w ocenie Sądu – doszło w nim do naruszenia przepisów procesowych w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Zarówno organ pierwszej jak i drugiej instancji w wydanych decyzjach zauważają, że podczas postępowania zostały uwzględnione zeznania strony, jak i świadków, a także posiłkowo informacje uzyskane od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w tym samym zakresie przedmiotowym co skarżąca. Podatniczka wskazuje jednak w odwołaniu i w skardze, że nie uwzględniono podczas postępowania istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych mających wpływ na wysokość stosowanego narzutu, w konsekwencji wysokość obrotu i określonego decyzją podatku. Skarżąca zwracała uwagę na następujące okoliczności: spadek cen, dodawanie dodatkowych kwiatów za darmo, jakość kwiatów (upływ czasu pomiędzy zakupem a sprzedażą), sezonowy wzrost cen hurtowych, sprzedaż po kosztach, częstą praktykę targowania się klientów, preferencje i upusty dla stałych klientów.

Sąd podzielił argumentację podatnika, iż powołane okoliczności winny być wzięte pod uwagę przez organy podatkowe podczas ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Zasadą bowiem jest, wynikającą z orzecznictwa Sądów Administracyjnych, że podstawa opodatkowania ustalona w wyniku szacowania winna być ustalona w sposób jak najbardziej zbliżony do rzeczywistej. Warto dla zobrazowania postawionej tezy przywołać wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 538/08, LEX nr 496200, w którym Sąd skonstatował, że oszacowanie podstawy opodatkowania jest instytucją wyjątkową, gdyż ustalona w tym trybie podstawa opodatkowania nie jest tożsama z podstawą faktycznie zaistniałą, a jedynie powinna maksymalnie zbliżyć się do tej wielkości. Winna zatem uwzględniać wszystkie okoliczności charakteryzujące daną branżę oraz zdarzenia mające miejsce w działalności danego podatnika, które mają wpływ na wielkość uzyskiwanych przychodów. Wskazać w tym miejscu wypada, że wiadomym powszechnie jest, iż w działalności polegającej na sprzedaży kwiatów w kwaciarni przynajmniej niektóre

ze wskazanych przez skarżącą okoliczności mają miejsce (np. targowanie się klientów, preferencje i upusty dla stałych klientów).

Organ administracji, który nie ustosunkowuje się do twierdzeń uważanych przez stronę za istotne dla sposobu załatwienia sprawy lub czyni to ogólnikowo, uchybia swym obowiązkom wynikającym z art. 121 § 1 i art. 124 Ordynacji podatkowej w sposób, który ma istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż sprawa nie zostaje załatwiona zgodnie z wynikającymi z tych przepisów zasadami ogólnymi postępowania podatkowego (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1380/08, LEX nr 522436). Nie ustosunkowanie się do zarzutów narusza przepis art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy, z tym, że odniesienie się do zarzutów nie może mieć charakteru "sygnalnego". Chodzi bowiem o to, by organ w sposób wyczerpujący i jawny wskazał stronie motywy, które w jego ocenie stanowią o ich bezzasadności (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 maja 2008 r., sygn. akt VI S.A./Wa 264/08, LEX nr 495343).

Obowiązek odniesienia się do stawianych przez stronę postępowania zarzutów wiąże się z regułą "uczciwego procesowania", która według Naczelnego Sądu Administracyjnego oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań (zob. wyrok NSA z 30 października 2001 r., III SA 1409/00, niepubl.; przywołany przez B. Gruszczyńskiego [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek: Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 471 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 marca 2007 r., sygn. akt VIII SA/Wa 135/07, LEX nr 378827, a także wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 czerwca 2007 r., sygn. akt VIII SA/Wa 339/07, LEX nr 488568).

Zakwestionowane przez Sąd działanie organu narusza też art. 23 ord. pod. czyniąc dokonany szacunek dowolnym. W jednym ze swych orzeczeń NSA stwierdził, że szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania - chociaż ma w znacznej mierze charakter uznaniowy - nie może oznaczać dowolności działania organu. Ma on bowiem obowiązek zgromadzenia odpowiednich danych pozwalających na zbliżenie szacunkowej podstawy opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej (por. wyrok NSA z dnia 20 października 2006 r., sygn. akt II FSK 1276/05, LEX nr 280443).

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 5. Zarachowanie zwrotu podatku VAT na zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych

Badając zasadność skargi w sprawie I SA/Bd 487/11 Sąd podkreślił, iż w **zakresie normy pomieszczonej w art. 239a mieści się dobrowolne wykonanie decyzji, o którym mowa w art. 239g ord. pod. Gdyby uznać, jak twierdzi organ, że art. 239a przewiduje jedynie niemożliwość wykonania obowiązku w drodze przymusu egzekucyjnego, to zapis art. 239g ord. pod. byłby zbędny. (...)**

Ponadto w przekonaniu Sądu skoro art. 239a ord. pod. zawiera w swej treści pod **pojęciem wykonania decyzji także jej wykonanie dobrowolne przez stronę, to oznacza, że zakres tego przepisu jest szeroki i obejmuje także inne sytuacje, które prowadzą do wykonania decyzji. W jego zakresie mieści się zatem każde działanie zmierzające do wykonania zobowiązania podatkowego, np. potrącenie, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, zaliczenie nadpłaty czy zwrotu podatku od towarów i usług na zaległość podatkową. (...)**

W przekonaniu Sądu dla skuteczności zaliczenia zwrotu podatku na zaległość podatkową nie miał znaczenia fakt wydania postanowienia, na podstawie art. 76a § 1 ord. pod., po dacie, w której decyzja konstytucyjna stała się ostateczna, jeśli data zarachowania przypada na okres, kiedy decyzja ta nie posiadała jeszcze przymiotu ostateczności. Podkreślić ponownie wypada, że w okresie kiedy decyzję cechuje nieostateczność nie podlega ona wykonaniu w rozumieniu art. 239a ord. pod. (...)

Warunkiem skutecznego zarachowania jest istnienie zaległości podatkowej ustalonej lub określonej decyzją, która jest ostateczna w dacie dokonania zarachowania na podstawie art. 76 § 1 w zw. z art. 76a i 76b ord. pod., tj. w dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku.

Spór w przedmiotowej sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia kwestii, czy w ramach obowiązującego systemu prawa podatkowego dopuszczalne jest dokonanie zarachowania zwrotu podatku VAT na zaległość podatkową w podatku dochodowym od osób fizycznych w okresie, kiedy decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie stała się jeszcze decyzją ostateczną.

W przekonaniu Sądu zarachowania takiego nie można było dokonać.

Zgodnie z art. 239a 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. decyzja nieostateczna,

nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Powołany przepis stanowi, że decyzja nieostateczna – w stanie faktycznym sprawy decyzja, od której złożono odwołanie – nakładająca obowiązek podlegający wykonaniu w drodze egzekucji w administracji nie podlega wykonaniu. Możliwość wykonania takiej decyzji zachodzi wyjątkowo, jedynie w przypadku nadania takiej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

W przekonaniu Sądu zwrot „nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji” nie przesądzał o tym, że w przepisie tym mowa jest jedynie o braku możliwości wykonania obowiązku w drodze egzekucji. Inaczej rzecz ujmując, że decyzja taka nie podlega wykonaniu w postępowaniu egzekucyjnym. Odniesienie w tym przepisie do egzekucji stanowi jedynie dookreślenie obowiązku wynikającego z decyzji, ma to być obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Przepis ten obejmuje swym zakresem każde działanie, które zmierza do wykonania decyzji nieostatecznej. Działanie mające na celu wykonanie obowiązku, zmierzające do zaspokojenia podatku – wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Może być to działanie organu lub strony.

Potwierdzeniem zaprezentowanej interpretacji jest treść art. 239g ord. pod., z którego to wynika, że wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia strony możliwości dobrowolnego wykonania decyzji. Oznacza powyższe, że w zakresie normy pomieszczonej w art. 239a mieści się dobrowolne wykonanie decyzji, o którym mowa w art. 239g ord. pod. Gdyby uznać, jak twierdzi organ, że art. 239a przewiduje jedynie niemożliwość wykonania obowiązku w drodze przymusu egzekucyjnego, to zapis art. 239g ord. pod. byłby zbędny. W takim bowiem przypadku podatnik dobrowolnie zawsze mógłby wykonać obowiązek wynikający z decyzji nieostatecznej.

Sąd przywołał jedną z zasad wykładni przepisów prawa, która przyjęła się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowiąca, że nie jest dopuszczalne interpretowanie przepisu w taki sposób, który pozbawiałby część tego przepisu znaczenia prawnego, zgodnie z łacińską sentencją *per non est* (nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne). Przykładem takiego orzecznictwa może być uchwała Trybunału Konstytucyjnego, w której Trybunał uznał za niezgodną z założeniem o racjonalności prawodawcy, leżącym u podstaw poprawnej wykładni przepisów prawa takiej wykładni, która prowadziłaby do wniosku, że pewien fragment przepisu [...] należałoby

uznać za całkowicie zbędny (por. uchwałę TK z dnia 14 czerwca 1995 r., sygn. akt W 19/94, OTK 1995/1/23). Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 22 czerwca 1999r. sygn. akt IKZP 19/99, skonstatował natomiast, iż fundamentalne reguły wykładni przepisów prawnych za punkt wyjścia przyjmują założenie – rzecz jasna idealizujące – o racjonalnym prawodawcy, a więc takim ustawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie samo znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. także Z Ziemiński, Teoria prawa, PWN 1978, s. 106 – 123 oraz uchwałę SN z dnia 16 marca 2000r. sygn. akt I KZP 53/99). Z kolei w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego godnym zauważenia jest teza, że konstrukcje prawne są tworzone za pomocą słów w ten sposób, iż stanowią określoną całość. W konsekwencji nie można ich interpretować nie uwzględniając owej całości, co może również przemawiać za stosowaniem wykładni systemowej (por. uzasadnienie uchwały NSA z dnia 22 czerwca 1998r. sygn. akt FPS 9 /97, i uzasadnienie uchwały z dnia 14 grudnia 1998r. sygn. akt FPS 19/98, a także uchwałę z dnia 20 marca 2000r., sygn. akt FPS 14/99, ONSA 2000/3/92).

Wnioskując zatem w oparciu o zasadę argumentum a minori ad maius (jeżeli zakazane jest mniej, to tym bardziej zakazane jest więcej), skoro nie wolno podczas interpretacji przepisu pozbawić treści normatywnej jego części, to tym bardziej nieuzasadnione byłoby pominięcie podczas dokonywania wykładni przepisów prawa – całej regulacji w postaci art. 239 g ord. pod.

W przekonaniu Sądu skoro art. 239a ord. pod. zawiera w swej treści pod pojęciem wykonania decyzji także jej wykonanie dobrowolne przez stronę, to oznacza, że zakres tego przepisu jest szeroki i obejmuje także inne sytuacje, które prowadzą do wykonania decyzji. W jego zakresie mieści się zatem każde działanie zmierzające do wykonania zobowiązania podatkowego, np. potrącenie, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym, zaliczenie nadpłaty czy zwrotu podatku od towarów i usług na zaległość podatkową.

Sąd stwierdził, że brak jest prawnych możliwości do uznania, że w toku postępowania odwoławczego dotyczącego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego możliwe jest dokonanie zarachowania zwrotu podatku na zaległość podatkową wynikającą z nieostatecznej decyzji, w tym konkretnym przypadku decyzji konstytutywnej. Nie może bowiem dojść do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji, od której złożono odwołanie w okresie, kiedy decyzja ta jest nieostateczna. Nie podlega ona bowiem wykonaniu w rozumieniu art. 239 a ord. pod.

W przekonaniu Sądu dla skuteczności zaliczenia zwrotu podatku na zaległość podatkową nie miał znaczenia fakt wydania postanowienia, na podstawie art. 76a § 1 ord. pod., po dacie, w której decyzja konstytutywna stała się ostateczna, jeśli data zarachowania przypada na okres, kiedy decyzja ta nie posiadała jeszcze przymiotu ostateczności. Podkreślić ponownie wypada, że w okresie kiedy decyzję cechuje nieostateczność nie podlega ona wykonaniu w rozumieniu art. 239a ord. pod.

Skonstatować wobec powyższego należało, że brak jest możliwości dokonania zarachowania zwrotu podatku na zaległość wynikającą z decyzji, która nie posiada przymiotu ostateczności w dacie dokonania zarachowania – złożenia deklaracji (art. 76b ord. pod.). Warunkiem skutecznego zarachowania jest istnienie zaległości podatkowej ustalonej lub określonej decyzją, która jest ostateczna w dacie dokonania zarachowania na podstawie art. 76 § 1 w zw. z art. 76a i 76b ord. pod., tj. w dniu złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku.

Wyrok jest prawomocny.

1. 6. Zabezpieczenie na majątku zobowiązania podatkowego

Oddalając skargę w sprawie I SA/Bd 144/12 Sąd stwierdził, że **wystawianie i przyjmowanie „pustych” faktur oraz wykorzystywanie ich w rozliczeniu podatku od towarów i usług przez dłuższy czas, np. okres kilkudziesięciu miesięcy, przy uwzględnieniu obowiązku zapłaty podatku wynikającego z treści art. 108 ustawy o VAT, implikuje powstanie zaległości podatkowych i w konsekwencji uprawnia organy podatkowe do uznania, iż zaistniała przesłanka trwałego nieuiszczenia zobowiązań publicznoprawnych oraz podstawa faktyczna do wydania decyzji zabezpieczającej, o której mowa w art. 33 § 4 ord. pod. (...)**

Poza tym godzi się podkreślić, iż dochodzenie przez organ podatkowy należności publicznoprawnej od osoby trzeciej, w wyniku dokonanej przez podatnika darowizny majątku na rzecz członka rodziny (męża), stanowi utrudnienie egzekucji w rozumieniu art. 33 § 1 ord. pod.

Zasadniczy spór pomiędzy stronami sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w stanie faktycznym sprawy zaistniały przesłanki do wydania decyzji zabezpieczającej, czy odliczanie podatku naliczonego z faktur, które nie dokumentowały rzeczywistego obrotu gospodarczego oraz dokonanie rozdzielności majątkowej na podstawie majątkowej umowy małżeńskiej, następnie zbycie nieruchomości w drodze umowy

darowizny na rzecz męża i niepełnoletniej córki, dawały podstawę do dokonania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika.

Zgodnie z treścią art. 33 § 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., zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 33 § 2 ord. pod.).

Zasadniczą przesłanką, której spełnienie stwarza uzasadnienie dla zabezpieczenia, to obawa niewykonania zobowiązania podatkowego. Jako przykład zdarzeń, które taką obawę kreują, ustawodawca wskazał na niewywiązywanie się podatnika z jego zobowiązań publicznoprawnych, jak i dokonywanie działań w sferze prywatnoprawnej w postaci czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności majątku.

Uzasadniona obawa to taka, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jednakże ocena, czy zaistniała ona w konkretnym przypadku pozostawiona została do uznania organu podatkowego. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych, w sposób czytelny uprawdopodobnione dla podatnika w uzasadnieniu decyzji. Pojęcia "uzasadnionej obawy, że zobowiązanie nie zostanie wykonane" z uwagi na jego rozległy zakres ustawodawca nie zdefiniował. Zdarzenia wymienione w art. 33 § 1 zd. 1 in fine o.p. są jedynie mieszczącymi się w ogólnej formule przykładami zachowania sugerującego zaistnienie przesłanki ustawowej. [...] Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, aby organ podatkowy orzekający o zabezpieczeniu wskazał na inne okoliczności, które tę obawę też uzasadniają (por. wyrok WSA w Gdańsku z 21 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1011/11, LEX nr 1110749).

Organy podatkowe mogą za pomocą wszelkich argumentów, popartych ustalonymi w sprawie okolicznościami, wykazywać, że istnieje groźba niewykonania zobowiązania podatkowego w przyszłości uzasadniająca sięgnięcie do instytucji zabezpieczenia (por. wyrok NSA z 19 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1383/08, LEX nr 785839 oraz wyrok NSA z 2 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1230/10, LEX nr 1068121). Użyty w art. 33 § 1 o.p. zwrot "obawa,

że zobowiązanie nie zostanie wykonane" oznacza, że chodzi o obawę dobrowolnego wykonania zobowiązania, a nie w wyniku egzekucji (por. wyrok WSA w Gliwicach z 2 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 432/09, LEX nr 748238).

W stanie faktycznym sprawy organ uznał, że zaistniałe okoliczności wyczerpują przesłanki zastosowania zabezpieczenia na podstawie art. 33 § 1 i § 2 ustawy ord. pod., zachodzi bowiem w warunkach opisanych w tych przepisach uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane.

Ustalono, że skarżąca nie dokonywała rzeczywistego obrotu złomem, wystawiła 243 faktury na łączną kwotę ponad 4.800.000 zł, w tym VAT w wysokości ponad 870.000 zł oraz obniżała podatek należny o podatek naliczony wynikający z faktur niedokumentujących rzeczywistego obrotu złomem. Większość faktur zakupu złomu została wystawiona przez podmioty, wobec których organy podatkowe wystawiły decyzje na podstawie art. 108 VAT.

Brak rzeczywistego obrotu w wystawionych przez skarżącą fakturach, implikuje obowiązek zapłaty podatku z dokumentów tych wynikającego, na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT. Obowiązek zapłaty podatku jest bowiem niezależny od tego czy przedmiotowe faktury dokumentują faktyczne czynności. Powołany przepis stanowi wprost, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Nawet zatem w sytuacji, gdy faktura jest „pusta”, nie dokumentuje żadnej czynności, podatek zeń wynikający winien być przez wystawcę zapłacony. Odliczanie podatku naliczonego z faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji, skutkuje w takim przypadku powstaniem zaległości w podatku do towarów i usług. Nie budzi wątpliwości, w ocenie Sądu, świadomość podatnika w zakresie prowadzonego proceduru, jeśli się przy tym uwzględni fakt wystawiania i przyjmowania „pustych” faktur od stycznia 2009 r. i okoliczność, że decyzja o zabezpieczeniu została wydana przez organ I instancji w 2011 r., to uprawniona staje się konstatacja, że w stanie faktycznym sprawy ziszcila się przesłanka trwałego nieuiszczania wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Skarżąca nie płaciła bowiem podatku z faktur nieodzwoiercedlających stanu rzeczywistego przez okres ponad 32 miesiące.

Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia "trwale", o którym mowa w pierwszej przesłance. W języku potocznym słowo "trwale" oznacza w ciągu długiego, dłuższego czasu, na długi, dłuższy czas, na długo, na stałe, stale (Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, t. III, Warszawa 1981, s. 539). Trwale zatem nieregulowanie zobowiązań

wystąpi wtedy, kiedy wierzyciel będzie zmuszony prowadzić egzekucję administracyjną zaległości podatkowych lub opóźnienie w ich regulowaniu będzie przekraczało dłuższy czas (por. B. Dauter (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka - Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 241).

Stwierdzić wobec powyższego należy, że wystawianie i przyjmowanie „pustych” faktur oraz wykorzystywanie ich w rozliczeniu podatku od towarów i usług przez dłuższy czas, np. okres kilkudziesięciu miesięcy, przy uwzględnieniu obowiązku zapłaty podatku wynikającego z treści art. 108 ustawy o VAT, implikuje powstanie zaległości podatkowych i w konsekwencji uprawnia organy podatkowe do uznania, iż zaistniała przesłanka trwałego nieuiszczenia zobowiązań publicznoprawnych oraz podstawa faktyczna do wydania decyzji zabezpieczającej, o której mowa w art. 33 § 4 ord. pod.

Motywuując podjęte rozstrzygnięcie podnieść dalej trzeba, że po wszczęciu postępowania kontrolnego skarżąca dokonała czynności polegających na zbywaniu składników majątkowych, co skutkuje zaistnieniem drugiej z wymienionych w art. 33 § 1 ord. pod. przesłanek egzemplifikacji obawy niewykonania zobowiązań.

Tylko w części można zgodzić się z twierdzeniem skargi, że czynności prawne dokonane przez skarżącą, mające za przedmiot składniki jej majątku, nie mają wpływu na możliwość zaspokojenia z tych składników ewentualnych przyszłych zobowiązań podatkowych, w związku z tym czynności te nie należą do czynności, o których mowa w art. 33 § 1 ord. pod. Przede wszystkim podnieść wypada, że zobowiązania podatkowe, które znajdują się w decyzji określającej ich wysokość, nie są zobowiązaniami przyszłymi. Decyzją deklaratoryjną – określającą wysokość tych zobowiązań, zostaną one bowiem jedynie potwierdzone. Zauważyć dalej należy, że wprawdzie w myśl art. 29 § 2 pkt 1 ord. pod. skutki prawne ograniczenia, zniesienia, wyłączenia lub ustania wspólności majątkowej nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej, jak i ewentualnie można byłoby rozważać odpowiedzialność małżonka skarżącej jako osoby trzeciej w rozumieniu art. 111 § 1 ord. pod., to jednak już w stosunku do małoletniej córki, ze względu choćby na zapis art. 111 § 2 ord. pod., twierdzenia skarżącej należy uznać za nieusprawiedliwione. Poza tym godzi się podkreślić, iż dochodzenie przez organ podatkowy należności publicznoprawnej od osoby trzeciej, w wyniku dokonanej przez podatnika darowizny majątku na rzecz członka rodziny (męża), stanowi utrudnienie egzekucji w rozumieniu art. 33 § 1 ord. pod. Tym samym, w przekonaniu Sądu, za usprawiedliwioną należy uznać obawę organów podatkowych,

ze względu na zbywanie przez skarżącą majątku, co do niewykonania przez nią zobowiązań podatkowych.

Dokonanie zabezpieczenia uzasadnia także relacja pomiędzy znaczną kwotą zobowiązań, a stanem majątkowym, który uległ w wyniku dokonanych przez skarżącą czynności cywilnoprawnych zmniejszeniu. Wysokość uzyskiwanych przez skarżącą dochodów z pracy i działalności gospodarczej, nie gwarantują spłaty zobowiązań, a zbycie składników majątkowych, jak i nierzetelne prowadzenie działalności gospodarczej wskazuje, że skarżąca może unikać dobrowolnej spłaty zobowiązań podatkowych wynikających z przyszłej decyzji.

W przekonaniu Sądu, dokonanie w zaistniałym stanie faktycznym sprawy zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku skarżącej, poprzez wydanie decyzji zabezpieczającej w oparciu o art. 33 ord. pod., stanowiło legalne działanie organów podatkowych.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 7. Określenie wartości celnej

Orzekając w sprawie I SA/Bd 591/10 Sąd skonstatował, że w przypadku braku proporcjonalnego doliczenia wartości form do wartości celnej importowanego towaru, organy celne uprawnione są do ustalenia właściwej proporcji zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 lit. b ppkt ii WKC, przy uwzględnieniu wykładni tego przepisu dokonanej przez prawodawcę wspólnotowego w ramach rozporządzenia wykonawczego do WKC, poprzez doliczenie do wartości celnej importowanych towarów wartości form w proporcji uwzględniającej przedstawioną przez importera dokumentację z wykorzystaniem zasad logiki, rozsądku, a także okoliczności sprawy. Powyższe pozwala na ustalenie proporcji, w szczególności poprzez przyporządkowanie wartości form do wartości celnej towarów sprowadzonych w ramach jednej, kilku lub wszystkich dostaw.

Rozstrzygnięcie przedmiotowej sprawy uzależnione było od udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w stanie faktycznym sprawy organy celne zobowiązane były do doliczenia do wartości celnej importowanych towarów (pojemników do świec) proporcjonalnej wartości form do produkcji tych towarów.

Udzielenie odpowiedzi na postawione pytanie związane jest z interpretacją art. 32 ust. 1 lit. b ppkt ii rozporządzenia Rady (EWG) z dnia 12 października 1992 r. Nr 2913/92

ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz. U. UE z dnia 19 października 1992 r. Nr 302 s. 1 ze zm, zwany dalej WKC). Z treści tego przepisu wynika, że w celu ustalenia wartości celnej z zastosowaniem art. 29 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się określoną w odpowiedniej proporcji wartość wymienionych poniżej towarów i usług, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz, w zakresie, w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej: narzędzi, matryc, form i podobnych elementów użytych przy produkcji przywiezionych towarów.

Zdaniem Sądu nie budzi w okolicznościach sprawy wątpliwości uznanie przez organy celne, że spełniona została w stanie faktycznym sprawy przesłanka dostarczenia przez kupującego sprzedawcy form do produkcji nabywanych przez skarżącą towarów bezpłatnie do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz w zakresie, w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej.

W stanie faktycznym sprawy zasadnie – zdaniem Sądu – uznano, że skarżąca spółka dostarczyła nieodpłatnie producentowi nabywanych towarów formy do ich wyrobu. Dokonując interpretacji powołanego przepisu stwierdzić należy, iż nie ma znaczenia dla uznania nieodpłatnego dostarczenia tych przedmiotów producentowi importowanych towarów źródło ich nabycia, nie jest też istotne to, że zostały one wytworzone i odpłatnie zbyte importerowi pojemników do świec (skarżącej) przez producenta tych pojemników (spółkę z Chin – M.X. Candles and Gifts Company Ltd.). Istotne na gruncie omawianego przepisu jest zaś to, że przedmiotowe formy zostały producentowi opakowań przekazane przez skarżącą nieodpłatnie, w celu produkcji na jej rzecz opakowań do świec.

W sprawie sporne jest jednak inne zagadnienie. Skarżąca kwestionuje – jak wynika z treści jej argumentacji – interpretację i zastosowanie części przywołanego przepisu, która odnosi się do proporcjonalnego doliczenia do wartości celnej nabywanych towarów wartości form. Twierdzi, że nie jest możliwe w okolicznościach faktycznych sprawy zrealizowanie tego przepisu, gdyż skarżąca dalej kupuje i będzie kupowała od chińskiej spółki pojemniki do świec wytworzone przy pomocy przedmiotowych form. Tym samym nie jest możliwe ustalenie proporcji, w jakiej wartość form powinna być doliczona do wartości celnej importowanych opakowań, wykazywanej w poszczególnych zgłoszeniach celnych.

Zdaniem Sądu w okolicznościach faktycznych sprawy istotne znaczenie ma fakt, iż skarżąca była wzywana podczas prowadzonego postępowania do przyporządkowania

nabywanych towarów do przedmiotowych form oraz określenia na podstawie, jakich zgłoszeń celnych objęto procedurą celną towary wyprodukowane przy wykorzystaniu tych form.

W odpowiedzi na powyższe skarżąca stwierdziła, że nie prowadzi takich ewidencji i nie jest w stanie dokonać stosownego przyporządkowania. Nie przedstawiła żadnych dowodów, które zakwestionowałyby ustalenia organów celnych dokonane w zakresie zaimportowanych towarów wyprodukowanych przy wykorzystaniu przedmiotowych form na podstawie 26 zgłoszeń celnych towarów wygenerowanych z systemu celnego „Celina”.

Twierdzenia skarżące, że oprócz tych 26 zgłoszeń sprowadzono towar wyprodukowany przy wykorzystaniu rzeczonych form również w oparciu o inne zgłoszenia, jak i argumenty, iż w zakresie tych 26 zgłoszeń nabyte były także towary niezwiązane z formami jest gołosłowne, nie poparte żadnymi dowodami.

Podkreślić jeszcze raz w kontekście powyższego wypadu, że strona była wzywana do przyporządkowania sprowadzonych z Chin towarów do przedmiotowych form oraz określenia zgłoszeń celnych, którymi objęto towary wyprodukowane przy pomocy tych form.

Przechodząc do interpretacji art. 32 ust. 1 lit. b ppkt ii WKC w zakresie proporcjonalnego doliczenia wartości form do wartości sprowadzonego z Chin towaru, podnieść przede wszystkim należy, że w świetle tego unormowania wartość m.in. form stanowi jeden z elementów, o który podwyższa się wartość celną importowanego towaru.

Z treści omawianego przepisu należy wywieść, że podmiot, który dokonuje importu towarów wyprodukowanych przy pomocy form dostarczonych producentowi nieodpłatnie, zobowiązany jest do prowadzenia ewidencji nabywanych towarów w taki sposób, aby miał możliwość dokonania proporcjonalnego przyporządkowania wartości form do importowanych towarów. Cięży bowiem na importerze takich towarów obowiązek proporcjonalnego doliczenia tego dodatkowego elementu (wartości form) do wartości celnej sprowadzonego towaru.

Obowiązek prowadzenia przez importera stosownej ewidencji wynika także ze wzoru deklaracji elementów dotyczących wartości celnej D.W.1, załączanej do zgłoszenia celnego, gdzie pod poz. 14 b znajdują się rubryki, w których podaje się koszty doliczane w zakresie towarów i usług dostarczonych przez kupującego nieodpłatnie lub po obniżonej cenie wykorzystane w związku z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz. Prawodawca wymienił tam koszty: narzędzi, matryc, form i podobne elementy użyte przy produkcji przywożonych towarów. Skarżąca Fabryka składając zgłoszenie celne zawarte w aktach niniejszej sprawy taką deklarację również załączyła, jednak wskazała, że ta sytuacja jej nie dotyczy.

W tym miejscu godzi się przywołać treść art. 156a ust. 1 rozporządzenia komisji (EWG) Nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. U. UE. z 1993 r. Nr 253, s. 1 ze zm., zwanego dalej rozporządzeniem do WKC). Z przepisu tego wynika, że organy celne mogą, na wniosek osoby zainteresowanej, zezwolić, aby w drodze odstępstwa od art. 32 ust. 2 Kodeksu, niektóre elementy wliczane do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, których nie można oszacować w chwili powstania długu celnego, były obliczane na podstawie uzasadnionych i szczególnych kryteriów.

Zezwolenie może zostać udzielone tylko w oparciu o następujące warunki:

- a) przeprowadzenie procedury przewidzianej w art. 259 wiąże się w tych okolicznościach z poniesieniem nieproporcjonalnych kosztów administracyjnych;
- b) zastosowanie art. 30 i 31 Kodeksu okaże się nieuzasadnione w szczególnych okolicznościach;
- c) istnieją uzasadnione powody by uznać, że kwota należności przywozowych do pobrania w okresie objętym pozwoleniem nie będzie niższa od kwoty, której by zażądano w przypadku braku pozwolenia;
- d) nie prowadzi to do naruszenia warunków konkurencji między podmiotami gospodarczymi.

Nie wchodząc w szczegóły analizy przywołanych warunków – nie jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy – stwierdzić należy, że możliwe byłoby zastosowania tej instytucji w stanie faktycznym, jak u skarżącej.

W kontekście powyższego podnieść jeszcze trzeba, że pozwolenie na stosowanie tego rodzaju uproszczenia wydawane jest przez naczelnika urzędu celnego właściwego ze względu na siedzibę wnioskodawcy, w formie decyzji.

Wypada w tym miejscu nadmienić, że do decyzji tych odwołuje się wprost deklaracja elementów dotyczących wartości celnej D.W.1, załączona przez skarżącą do zgłoszenia celnego.

Skarżąca nie skorzystała z możliwości wynikających z art. 156a rozporządzenia WKC, nie wskazała również w deklaracji D.W.1 proporcjonalnej wartości form, która podlegała doliczeniu do wartości celnej towaru, w wyniku wezwania organu celnego nie dokonała przyporządkowania wartości form do importowanego towaru, nie określiła też zgłoszeń celnych, które dotyczą towarów wyprodukowanych przy wykorzystaniu form. Zasadnie – zdaniem Sądu – w zaistniałym stanie faktycznym organy celne dokonały

proporcjonalnego doliczenia wartości form do sprowadzonego towaru na podstawie zakwestionowanych 26 zgłoszeń celnych.

Zdaniem Sądu w stanie faktycznym sprawy uprawnione było proporcjonalne doliczenie wartości form do sprowadzonego z Chin towaru w ramach zakwestionowanych 26 zgłoszeń celnych. Na takie rozstrzygnięcie pozwalała dokonana przez organy celne interpretacja art. 32 ust. 1 lit. b ppkt (ii) WKC w zakresie pojęcia „odpowiedniej proporcji”.

Na poparcie zaaprobowanej wykładni art. 32 ust. 1 lit. b pkt ii WKC należy przywołać treść załącznika nr 23 w/w rozporządzenia Komisji do WKC, zawierającego interpretację art. 32 ust. 1 lit. b ppkt (ii). W zakresie wykładni powołanego unormowania postawiono następujące tezy. Z tezy pierwszej uwag wynika, że przydzielenie elementów powinno być dokonane w sposób rozsądny, właściwy do okoliczności. W zakresie przydzielenia wartości elementów, które jest obligatoryjne, istnieje wiele możliwości. W tezie trzeciej podaje się przykładowo, że wartość tego elementu może być przydzielona wg życzenia importera do pierwszej przesyłki, do kilku lub do wszystkich. Do wszystkich w przypadku zakontraktowania całej produkcji lub udzielenia promesy jej dostarczenia. Zaznacza się w tej tezie dalej, że zastosowana metoda będzie uzależniona od dokumentacji dostarczonej przez kupującego. W tezie czwartej zaś zawarto przykład doliczenia na wniosek importera elementu (proporcjonalnej jego wartości) do wartości celnej towaru. Jako przykład wskazano właśnie formę do produkcji przywożonych towarów. W przykładzie tym przyjęto możliwość przydzielenia wartości formy do ilości towarów importowanych w ramach pierwszej dostawy, kilku dostaw lub do całości kontraktu.

Skoro w stanie faktycznym sprawy brak było informacji o całej przewidywanej produkcji pojemników do świec i skarżąca nie dokonała wyboru sposobu doliczenia wartości form do wartości sprowadzonych z Chin towarów, to uprawnione było dokonanie tego doliczenia przez organy celne, na podstawie dostarczonych przez skarżącego dokumentów. Dokonane w okolicznościach faktycznych sprawy proporcjonalne przydzielenie wartości form do towaru importowanego na podstawie 26 zgłoszeń, jest zgodne z powołanym przepisem, uwagami interpretacyjnymi do niego, zgodne jest też to rozliczenie z zasadami logiki, jest ono rozsądne i właściwe w stosunku do okoliczności sprawy.

Klaryfikując, skonstatować należy, że w przypadku braku proporcjonalnego doliczenia wartości form do wartości celnej importowanego towaru, organy celne uprawnione są do ustalenia właściwej proporcji zgodnie z treścią art. 32 ust. 1 lit. b ppkt ii WKC, przy uwzględnieniu wykładni tego przepisu dokonanej przez prawodawcę wspólnotowego w ramach rozporządzenia wykonawczego do WKC, poprzez doliczenie do wartości celnej

importowanych towarów wartości form w proporcji uwzględniającej przedstawioną przez importera dokumentację z wykorzystaniem zasad logiki, rozsądku, a także okoliczności sprawy. Powyższe pozwala na ustalenie proporcji, w szczególności poprzez przyporządkowanie wartości form do wartości celnej towarów sprowadzonych w ramach jednej, kilku lub wszystkich dostaw.

Orzeczenie jest prawomocne.

1. 8. Odmowa umorzenia należności z tytułu składek

W sprawie I SA/Bd 220/12 Sąd potwierdził, iż **aby uznać, że nie zachodzi przesłanka niewypłacalności pomieszczona w art. 28 ust. 3 pkt 3 ustawy o s.u.s., należy zbadać i ustalić jednoznacznie istnienie możliwości przeniesienia odpowiedzialności na jakąkolwiek osobę trzecią w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa. Ta możliwość przeniesienia odpowiedzialności musi być konkretna. Trzeba wskazać osobę spełniającą przesłanki pozwalające na obciążenie jej należnościami z tytułu składek ciążyących na zobowiązany. Wtedy stwierdzenie organu odnośnie możliwości przeniesienia odpowiedzialności nie będzie gołosłowne. Tylko rzetelne wyjaśnienie tej kwestii pozwala na jednoznaczne zajęcie stanowiska przez organ i jego ocenę przez Sąd podczas kontroli legalności decyzji. (...)**

Wskazać w tym miejscu trzeba, w kontekście instytucji umorzenia, że Zakład zobowiązany jest dokonać oceny sytuacji wnioskodawcy pod kątem istnienia przesłanek umorzenia, o których mowa w art. 28 ust. 3 ustawy o s.u.s., na dzień wydania przez organ decyzji. Zobligowany jest zatem uwzględnić na ten dzień sytuację majątkową dłużnika. (...)

Przyszła sytuacja skarżącego – oczywiście – może być brana przez organ pod uwagę podczas podejmowania decyzji dotyczącej umorzenia, ale jedynie w przypadku przejścia przez Zakład na etap uznania administracyjnego, czego w tej sprawie nie uczyniono.

W niniejszej sprawie rozstrzygnięcie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych podjęte zostało na podstawie art. 28 ust. 1-4 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, zwanej dalej u.s.u.s. (tekst jednolity Dz. U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.). Zgodnie z ust. 1 należności z tytułu składek mogą być umarzone w całości lub w części przez Zakład, z uwzględnieniem ust. 2-4. Ustęp 2 stanowi, że należności z tytułu składek mogą być umarzone tylko w przypadku ich całkowitej nieściągalności,

z zastrzeżeniem ust. 3 a. W ust. 3 określono katalog zamknięty przypadków całkowitej nieściągalności. Natomiast w ust. 3a postanowiono, że należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek na te ubezpieczenia mogą być w uzasadnionych przypadkach umarzane pomimo braku ich całkowitej nieściągalności. W myśl zaś ust. 3b Minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady umarzania, o którym mowa w ust. 3a, z uwzględnieniem przesłanek uzasadniających umorzenie, biorąc pod uwagę ważny interes osoby zobowiązanej do opłacenia należności z tytułu składek oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych.

Zgodnie z regulacją przewidzianą w powołanych przepisach decyzja Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w przedmiocie umorzenia należności z tytułu składek ma charakter uznaniowy co oznacza, że organ przy zaistnieniu choćby jednej z przesłanek może, ale nie musi umorzyć należności z tytułu składek. Problematyka uznania administracyjnego została szeroko omówiona w dotychczasowym orzecznictwie. Powszechnie panuje zgoda co do tego, że uznanie administracyjne nie powinno i nie może oznaczać dowolności. Ograniczeniami swobody uznania są określone przez ustawodawcę dyrektywy wyboru. Organ przy wydawaniu decyzji o charakterze uznaniowym obowiązany jest do rzetelnej i wnikliwej analizy wszelkich okoliczności sprawy w celu stwierdzenia, czy zostały spełnione określone w przepisach przesłanki. Dopiero w ten sposób przeprowadzona, gruntowna analiza stanu faktycznego sprawy, stanowi materiał będący podstawą do wydania decyzji o charakterze uznaniowym. Szczególnie trzeba o tym pamiętać wtedy, kiedy organ ma pozbawić obywatela pewnych praw, nałożyć na niego obowiązek, ewentualnie tak, jak w przypadku rozpoznawanej sprawy, ma odmówić obywatelowi możliwości skorzystania z prawem przewidzianych uprawnień (por. wyrok NSA z dnia 20 marca 2007 r., sygn. akt II GSK 345/06).

Uznanie ograniczają przesłanki nieściągalności nakreślone przez ustawodawcę we wspomnianym powyżej ust. 3 art. 28. Jak wcześniej wskazano, stanowią one katalog zamknięty, inaczej rzecz ujmując, sformułowano je w sposób wyczerpujący, w przeciwieństwie do normy pomieszczonej w art. 28 ust. 3b, która zawiera delegację dla Ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego, do określenia w uzasadnionych przypadkach (art. 28 ust. 3a) szczegółowych zasad umarzania, biorąc pod uwagę ważny interes osoby zobowiązanej do opłacania należności z tytułu składek oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych. Przywołana regulacja w sposób ogólny, oczywiście w określonych

tym przepisem ramach, pozwala na sprecyzowanie innych niż nieściągalność należności z tytułu składek przypadków zastosowania ulgi w postaci umorzenia.

Wypełniając ustawowy obowiązek unormowania innych przypadków umożliwiających skorzystanie z ulgi Minister Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej w rozporządzeniu z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (Dz. U. z 2003 r. Nr 141, poz. 1365 ze zm.), postanowił w § 3 ust. 1, że Zakład może umorzyć należności z tytułu składek, jeżeli zobowiązany wykaże, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla zobowiązanego i jego rodziny, w szczególności w przypadku:

- 1) gdy opłacenie należności z tytułu składek pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych;
- 2) poniesienia strat materialnych w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia powodujących, że opłacenie należności z tytułu składek mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności;
- 3) przewlekłej choroby zobowiązanego lub konieczności sprawowania opieki nad przewlekle chorym członkiem rodziny, pozbawiającej zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności.

Zwrot w szczególności oznacza, iż w zakresie tego przepisu mieszczą się wszystkie przypadki, które będą spełniały warunki w nim określone, tj. przypadki, gdy zobowiązany w ich ramach wykaże, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla zobowiązanego i jego rodziny. Taka konstrukcja przepisu zobowiązuje Zakład podczas postępowania prowadzonego w przedmiocie przyznania umorzenia do szczególnie wnikliwej oceny sytuacji zobowiązanego pod kątem przesłanek warunkujących umorzenie, określonych w punktach 1-3 § 3 ust. 1 rozporządzenia oraz wszystkich przypadków do nich podobnych, a zarazem mieszczących się w treści § 3 ust. 1.

Przechodząc do meritum rozpoznawanej sprawy Sąd podniósł, że decyzja umorzeniowa, choć jest decyzją uznaniową, nie może być decyzją dowolną. Jeśli organ podejmuje decyzję odmawiającą umorzenia należności z tytułu składek, to zasadniczym jego zadaniem jest dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy. Dotyczy to przede wszystkim dokonania ustaleń w zakresie sytuacji majątkowej wnioskodawcy. Istotna jest też sytuacja rodzinna dłużnika Zakładu.

Podkreślono, iż w niniejszej sprawie skarżący nie przedstawił dokumentacji wspierającej jego twierdzenia co do swojej sytuacji materialnej, nie oznacza to jednak, że organ rozpatrujący sprawę jest zwolniony z wnikliwego zbadania z urzędu przesłanek wynikających z art. 28 ust. 3 ustawy o s.u.s. Jak wcześniej już wskazano decyzje dotyczące umorzenia mają charakter uznaniowy, nie mogą więc być dowolne, a organ wydający decyzję zobligowany jest do wszechstronnego rozpatrzenia sprawy. Obowiązkiem organu jest rozważenie wszystkich przesłanek nieściągalności co powinno znaleźć odzwierciedlenie uzasadnieniu wydanej decyzji.

W przedmiotowej sprawie nie wszystkie ustawowe przesłanki umorzenia zostały przez organ podejmujący decyzję zgodnie z regułami procesowymi rozważone.

W myśl art. 28 ust. 3 pkt 3 ustawy o s.u.s. w pojęciu niewypłacalności mieści się przypadek, gdy nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, małżonka, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

W niniejszej sprawie organ w ramach rozważań dotyczących powołanej przesłanki stwierdził, że oczywiste jest, iż nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, jednakże nie nastąpiło to przy jednoczesnym braku możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów Ordynacja podatkowa. Co prawda dotychczas postępowanie w zakresie przeniesienia odpowiedzialności nie było prowadzone, jednakże nie można wykluczyć możliwości przeprowadzenia takiego postępowania.

W przekonaniu Sądu takie stwierdzenie organu podczas rozważania zaistnienia tej przesłanki należy uznać za niewystarczające. Aby uznać, że nie zachodzi przesłanka niewypłacalności pomieszczona w art. 28 ust. 3 pkt 3 ustawy o s.u.s., należy zbadać i ustalić jednoznacznie istnienie możliwości przeniesienia odpowiedzialności na jakąkolwiek osobę trzecią w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa. Ta możliwość przeniesienia odpowiedzialności musi być konkretna. Trzeba wskazać osobę spełniającą przesłanki pozwalające na obciążenie jej należnościami z tytułu składek ciężących na zobowiązanym. Wtedy stwierdzenie organu odnośnie możliwości przeniesienia odpowiedzialności nie będzie gołosłowne. Tylko rzetelne wyjaśnienie tej kwestii pozwala na jednoznaczne zajęcie stanowiska przez organ i jego ocenę przez Sąd podczas kontroli legalności decyzji.

Wobec powyższego w przekonaniu Sądu poprzez niewskazanie konkretnej osoby spełniającej przesłanki, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, doszło do

naruszenia zarówno omawianego przepisu, jak regulacji dotyczących prowadzonego postępowania.

W sprawie nie rozważono też wszechstronnie przesłanki z art. 28 ust. 3 pkt 6 ustawy o s.u.s. Powołany przepis stanowi o możliwości umorzenia należności z tytułu składek, gdy jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji odnośnie przywołanej przesłanki niewypłacalności Zakład tylko stwierdził, że na obecnym etapie nie można przesądzać o braku możliwości uzyskania w postępowaniu egzekucyjnym kwot przekraczających wydatki egzekucyjne (nie ma możliwości prowadzenia skutecznej egzekucji z uwagi na fakt, iż obecnie wnioskodawca przebywa w zakładzie karnym). Wynika z powyższego, że ZUS odnosi tą przesłankę do przyszłego stanu faktycznego, przyszłej sytuacji zobowiązanego. Sąd zauważył jeszcze w kontekście wypowiedzi organu wypada, że gdyby skarżący mimo przebywania w zakładzie karnym posiadał majątek nadający się do egzekucji, to takie postępowanie z pewnością byłoby wdrożone i mogłoby się toczyć bez względu na aktualną sytuację skarżącego (pozbawienie wolności).

Wskazać w tym miejscu trzeba, w kontekście instytucji umorzenia, że Zakład zobowiązany jest dokonać oceny sytuacji wnioskodawcy pod kątem istnienia przesłanek umorzenia, o których mowa w art. 28 ust. 3 ustawy o s.u.s., na dzień wydania przez organ decyzji. Zobligowany jest zatem uwzględnić na ten dzień sytuację majątkową dłużnika.

Niemożliwość uiszczenia zaległych składek, a w szczególności trudna sytuacja materialna podmiotu ubiegającego się o ich umorzenie, winna być oceniana na dzień wydania przez Zakład ostatecznej w tym przedmiocie decyzji (por. wyrok NSA z 12 stycznia 2011 r., sygn. akt II GSK 17/10, LEX nr 957943).

Przyszła sytuacja skarżącego – oczywiście – może być brana przez organ pod uwagę podczas podejmowania decyzji dotyczącej umorzenia, ale jedynie w przypadku przejścia przez Zakład na etap uznania administracyjnego, czego w tej sprawie nie uczyniono.

W ocenie Sądu w świetle zgromadzonego materiału dowodowego zachodzi w stanie faktycznym sprawy przesłanka wynikająca z art. 28 ust. 3 pkt 6 ustawy o s.u.s. Zaistnienie zaś jednej z przesłanek umorzenia implikuje rozstrzygnięcie o charakterze uznaniowym. Wydanie przez organ w sprawie decyzji związanej (odmowa umorzenia bez uznania istnienia przesłanki umorzenia), narusza prawo w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie. Dlatego też zaskarżoną decyzję należało wyeliminować z obrotu prawnego.

Orzeczenie jest prawomocne.

2. Postępowanie podatkowe i sądownoadministracyjne

2. 1. Odmowa uchylecia decyzji ostatecznej

Uwzględniając skargę w sprawie I SA/Bd 405/11 Sąd zauważył, że **brak rozważenia przez organ celny w trybie art. 253 ord. pod. w ramach ważnego interesu podatnika kwestii normalnej sytuacji ekonomicznej, w tym potencjalnych korzyści, jakie Spółka mogła odnieść z tytułu zwrotu należności celnych, skutkuje wyeliminowaniem z obrotu prawnego zaskarżonej do sądu decyzji, z uwagi na zaistnienie uchybienia mogącego mieć istotny wpływ na wynik sprawy.**

Jak również, iż **przepis art. 253b pkt 6 ord. pod. wyłącza stosowanie trybu nadzwyczajnego ustanowionego w art. 253 ord. pod. w stosunku do decyzji określającej zwrot podatku. Wyłączenie to nie znajduje zastosowania do decyzji odmawiającej zwrotu podatku (cła). Jest to norma o charakterze wyjątkowym, należy ją więc interpretować w sposób ścisły, w myśl zasady *exceptiones non sunt excendendae* (wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco). Zatem decyzja odmawiająca zwrotu cła podlega trybowi nadzwyczajnemu, o którym mowa w art. 253 ord. pod.**

Spór w przedmiotowej sprawie dotyczy trybu nadzwyczajnego wzruszenia decyzji ostatecznej, uregulowanego w art. 253 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. Skarżąca Spółka zakwestionowała ocenę sprawy przez organy celne pod kątem pojęcia ważnego interesu podatnika, stwierdzając zbyt wąskie ujęcie tego pojęcia. Skarżąca podkreśla też fakt braku uwzględnienia podczas orzekania na podstawie art. 253 ord. pod. powoływanego przez Spółkę wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 619/09, w którym Sąd uwzględnił argumenty strony co do uiszczenia należności celnych w wysokości wyższej niż należna.

W myśl art. 253 § 1 ord. pod. decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika.

Na tle regulacji wynikającej z art. 253 § 1 ord. pod. nie może budzić wątpliwości, iż norma prawna zawarta w tym artykule pozwala organowi na fakultatywne zastosowanie instytucji uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej. Decyzja taka ma więc charakter uznania administracyjnego. Możliwość, a nie obowiązek zastosowania określonego rozwiązania nie zwalnia jednak organu od konieczności wszechstronnego rozpatrzenia stanu faktycznego sprawy, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji, gdyż uznanie nie może

oznaczać dowolności (por. wyrok NSA z dnia 5 listopada 2010 r., sygn. akt I GSK 668/09, LEX nr 744838).

Powyższe oznacza, że w postępowaniu tym organ podatkowy zobowiązany jest do wnikliwego przeanalizowania i odniesienia się do argumentów podnoszonych przez podatnika, które powołuje on w zakresie przesłanek determinujących rozstrzygnięcie wydawane w trybie art. 253 ord. pod.

W okolicznościach faktycznych sprawy w ramach ważnego interesu podatnika, który może implikować uchylenie lub zmianę ostatecznej decyzji, Spółka w odwołaniu powołała się na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. akt I FSK 871/08, LEX nr 552189, z którego treści wynika szersze rozumienie ważnego interesu podatnika, nieograniczonego jedynie do sytuacji nadzwyczajnych, ale obejmującego również normalną sytuację ekonomiczną podatnika. NSA w orzeczeniu tym postawił tezę, iż „Rozpatrując ważny interes podatnika należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne (losowe), ale także sytuację ekonomiczną podatnika”. Warto w tym miejscu wskazać też na inny wyrok tegoż Sądu, w którym skonstatowano, że rozpatrując „ważny interes podatnika” należy mieć na uwadze nie tylko sytuacje nadzwyczajne, losowe przypadki gdy podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych, ale także normalną sytuację ekonomiczną, w tym wysokość uzyskiwanych przez stronę dochodów oraz konieczność ponoszenia wydatków, np. związanych z kosztami leczenia (por. wyrok NSA z dnia z dnia 18 maja 2005 r., sygn. akt FSK 2211/04, LEX nr 154626).

Spółka powołała w odwołaniu argument, iż nie rozważono w postępowaniu sytuacji finansowej spółki w kontekście potencjalnych korzyści jakie mogła odnieść z tytułu zwrotu nadpłaconego cła w kwocie 3.386 zł. W piśmie z dnia 28 stycznia 2011 r. przedstawiła swą sytuację ekonomiczną, zwracając szczególną uwagę na redukcję kosztów działalności, także duże prawdopodobieństwo konieczności redukcji zatrudnienia. Zauważyć w tym miejscu wypada, że właśnie w powołanym przez Spółkę wyroku NSA z dnia 6 sierpnia 2009 r., Sąd ten stwierdził, że organy oraz Sąd I instancji, nie rozważyły, w zakresie ważnego interesu podatnika, sytuacji finansowej spółki w kontekście potencjalnych korzyści, jakie mogła odnieść z tytułu zwrotu podatku.

W przekonaniu składu orzekającego w niniejszej sprawie brak rozważenia przez organ celny w trybie art. 253 ord. pod. w ramach ważnego interesu podatnika kwestii normalnej sytuacji ekonomicznej, w tym potencjalnych korzyści, jakie Spółka mogła odnieść z tytułu zwrotu należności celnych, skutkuje wyeliminowaniem z obrotu prawnego zaskarżonej do

sądu decyzji, z uwagi na zaistnienie uchybienia mogącego mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Niezależnie od powyższego wypada także wskazać na szersze ujęcie w orzecznictwie interesu publicznego. Sądy stwierdzają bowiem w zakresie tego zagadnienia, że przy ocenie przesłanki interesu publicznego należy uwzględniać zasadę pogłębiania zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 ord. pod.), która z kolei wiąże się z zakazem przerzucania na podatnika uchybień rozstrzygnięć podatkowych (por. ponownie wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. akt I FSK 871/08, LEX nr 552189 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 maja 2004 r., sygn. akt III SA 3311/02, POP 2005/4/90). Przesłanka interesu publicznego wskazana w art. 253 § 1 ord. pod. oznacza dyrektywę postępowania, nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do obywateli i organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego, korektę jego błędnych decyzji (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 98/07, LEX nr 271365; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 października 2009 r., sygn. akt III SA/Gl 892/09, LEX nr 558076; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 maja 2004 r., sygn. akt III SA 3311/02, POP 2005/4/90).

Mając na względzie powyższe w ponownym postępowaniu organ celny zobligowany będzie także – biorąc pod uwagę argumenty strony, głównie w postaci wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 26 października 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 619/09 – do uwzględnienia w decyzji szerszego ujęcia pojęcia interesu publicznego.

W związku z powołaniem się przez organ na treść art. 253b pkt 6 ord. pod., należy odnieść się także do tego zagadnienia, a konkretnie do relacji jakie zachodzą pomiędzy art. 253 i art. 253b ord. pod. Zgodnie z tym ostatnim unormowaniem przepisów art. 253 i art. 253 a nie stosuje się do decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

Wynika zatem z powyższego, że przepis art. 253b pkt 6 ord. pod. wyłącza stosowanie trybu nadzwyczajnego ustanowionego w art. 253 ord. pod. w stosunku do decyzji określającej zwrot podatku. Wyłączenie to nie znajduje zastosowania do decyzji odmawiającej zwrotu podatku (cła). Jest to norma o charakterze wyjątkowym, należy ją więc interpretować w sposób ścisły, w myśl zasady *exceptiones non sunt excendendae* (wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco). Zatem decyzja odmawiająca zwrotu cła podlega trybowi nadzwyczajnemu, o którym mowa w art. 253 ord. pod.

Dokonując wykładni art. 253b pkt 6 w zw. z art. 253 § 1 Ordynacji podatkowej nie można zawęzić uprawnień strony do wzruszenia decyzji ostatecznej, gdyż narusza to zasadę pogłębiania zaufania do organów podatkowych określoną w art. 121 § 1 Ordynacji

podatkowej (por. wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2008 r., sygn. akt I FSK 996/07, LEX nr 485355).

Orzeczenie jest prawomocne.

- Oddalając skargę w sprawie I SA/Bd 764/12 Sąd zauważył, że **przeszkodę do orzekania o sfalszowaniu dowodu w postępowaniu podatkowym (art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod.), stanowią zasady konstytucyjne i gwarancje procesowe wynikające z procedury karnej. W myśl art. 45 ust. 1 Konstytucji każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Zgodnie zaś z art. 1 Kodeksu postępowania karnego postępowanie karne w sprawach należących do właściwości sądów toczy się według przepisów niniejszego kodeksu. Zatem o przestępstwie i winie w zakresie sfalszowania dokumentów może orzekać wyłącznie sąd karny. Zasada domniemania niewinności, wynikająca z art. 42 ust. 3 Konstytucji i z art. 5 Kodeksu postępowania karnego funkcjonuje w procedurze karnej. Brak jest uzasadnienia prawnego, by zasadę tę przenosić na grunt podatkowy i w konsekwencji na płaszczyznę postępowania sądowno administracyjnego.**

Spór w przedmiotowej sprawie sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w sprawie zaistniały przesłanki stanowiące podstawę wznowienia postępowania, a konkretnie: wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję, decyzja została wydana przez pracownika, który podlegał wyłączeniu, dowody na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności okazały się fałszywe (art. 240 § 1 pkt 5, art. 240 § 1 pkt 3, art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod.).

W toku postępowania wznowieniowego oraz piśmie procesowym skarżącego pojawił się argument dotyczący zaistnienia w sprawie przesłanki wynikającej z art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod. Z powołanego przepisu wynika, że wznowia się postępowania podatkowe, jeżeli dowody na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne okazały się fałszywe. Strona powołując się na fałszywą okoliczność wskazała na Aneks nr 2 do umowy ze spółką, z którego treści wynikało, że uzyskane przychody mają swoje źródło w działalności gospodarczej.

Wskazać w tym względzie przede wszystkim należało, że w myśl art. 240 § 2 ord. pod. fałszerstwo dowodu winno być stwierdzone w wyroku sądu karnego, chyba że sfalszowanie dowodu jest oczywiste. W takim przypadku postępowanie może być wznowione

przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego sfałszowanie dowodu. Z oczywistością mamy do czynienia tylko w przypadku, gdy z prostego zestawienia dowodu ze stanem faktycznym wynika, że dowód został sfałszowany. W przypadku, gdy do stwierdzenia, że przedmiotowy przychód miał swoje źródło w stosunku pracy, dochodzi dopiero w postępowaniu prowadzonym przez Sądy Pracy i Ubezpieczeń Społecznych dwóch instancji, nie można twierdzić, że mamy do czynienia z oczywistością fałszu dowodu. Wskazać w tym miejscu należy, że sam skarżący w postępowaniu podatkowym nie dokonał zmiany w zakresie zapisów zeznania podatkowego, przyjmując, że uzyskiwał dochody z działalności gospodarczej. Żądał też uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej.

Poza tym z art. 240 § 2 ord. pod. wynika, że wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego. W przypadku, gdy skarżący w porozumieniu z pracodawcą zmierzał do uniknięcia płacenia składek ZUS i podatku dochodowego od osób fizycznych, tworząc w tym celu odpowiednią dokumentację: wystawiając rachunki, prowadząc księgowość, zachowując się jak podmiot gospodarczy, trudno jest w przekonaniu Sądu w takim stanie faktycznym doszukiwać się przesłanki, że wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego.

Powracając jednak do treści art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod., podnieść trzeba, że ustawodawca wprowadzając przesłankę do wznowienia postępowania podatkowego, o której mowa w tym przepisie posłużył się pojęciem fałszywych dowodów w rozumieniu przepisów prawa karnego, a więc pojęciem zdefiniowanym w kodeksie karnym. Podkreślić w tym miejscu należy, że dowód sfałszowany musi być stwierdzony prawomocnym wyrokiem sądowym nie zaś wynikać z przekonania. Warto w tym miejscu przywołać orzeczenie NSA dotyczące wprowadzie przesłanki z art. 240 § 1 pkt 2 ord. pod. (decyzja została wydana w wyniku przestępstwa), ale adekwatnego co do postawionej tezy, do przesłanki z art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod. (dowodów fałszywych). Sąd w nim skonstatował, że nie można stosować art. 240 § 1 pkt 2 ord. pod., jeżeli przestępstwo, o którym w przepisie tym mowa, nie zostało stwierdzone we właściwym w tym zakresie postępowaniu karnym; organy podatkowe i sądy administracyjne nie zastępują organów postępowania karnego w ustalaniu dokonania, sprawstwa i winy przestępstwa (por. wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 997/10, LEX nr 1104121).

Zauważyć w tym zakresie też wypada, że w odwołaniu od decyzji wydanej w pierwszej instancji skarżąca podniosła jako sfałszowany dowód Aneks nr 2 do umowy o pracę skarżącego zawartej ze spółką. Zasadnie organ podatkowy w decyzji odwoławczej

uznał, że sfałszowanie dowodów będzie odnosiło skutek procesowy jedynie w przypadku, gdy taki dowód stanowił podstawę ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, tj. miał wpływ na wynik sprawy. Jeśli zatem w toku postępowania zakończonego decyzją ostateczną posłużono się wprawdzie sfałszowanym dowodem, który nie determinował rozstrzygnięcia organu, to przesłanka z art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod. nie zachodzi. W stanie faktycznym sprawy nie posłużono się fałszywym dowodem, zaś wskazany w odwołaniu Aneks nr 2 do umowy o pracę nie stanowił kluczowej roli dowodowej, inaczej mówiąc nie stanowił podstawy ustalenia okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia, o czym jednoznacznie świadczy treść decyzji. Organ podatkowy, jak wynika z zaskarżonej decyzji, rozstrzygając sprawę, nie kierował się przedmiotowym aneksem, lecz rozstrzygnięciem innych organów, tj. ostateczną decyzją ZUS oraz prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego, wydanym w wyniku złożonego od ww. decyzji odwołania. Rozstrzygnięcia te dotyczyły głównie kwoty 27.756,39 zł, nie można więc w okolicznościach sprawy stwierdzić, że wskazana decyzja i wyrok są fałszywe.

Nawiązując jeszcze raz do kwestii możliwości stwierdzenia przez organy podatkowe, że dowód stanowiący podstawę ustalenia w postępowaniu podatkowym istotnych okoliczności faktycznych został sfałszowany, opowiedzieć się należy za brakiem podstaw do takiego działania organów. Przeszkodę do orzekania o sfałszowaniu dowodu w postępowaniu podatkowym (art. 240 § 1 pkt 1 ord. pod.), stanowią zasady konstytucyjne i gwarancje procesowe wynikające z procedury karnej. W myśl art. 45 ust. 1 Konstytucji każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Zgodnie zaś z art. 1 Kodeksu postępowania karnego postępowanie karne w sprawach należących do właściwości sądów toczy się według przepisów niniejszego kodeksu. Zatem o przestępstwie i winie w zakresie sfałszowania dokumentów może orzekać wyłącznie sąd karny. Zasada domniemania niewinności, wynikająca z art. 42 ust. 3 Konstytucji i z art. 5 Kodeksu postępowania karnego funkcjonuje w procedurze karnej. Brak jest uzasadnienia prawnego, by zasadę tę przenosić na grunt podatkowy i w konsekwencji na płaszczyznę postępowania sądowo administracyjnego.

Wyrok jest nieprawomocny.

3. 2. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej

Badając zasadność skargi w sprawie I Bd 262/12 Sąd podkreślił, że w **wykładni należało brać pod uwagę miejsce przepisu prawnego w systemie prawa. Mówiąc o miejscu w systemie przepisu prawa mamy na myśli zarówno miejsce przepisu**

w systematyce zewnętrznej (do jakiej gałęzi prawa należy dany przepis) jak i wewnętrznej aktu prawnego (w jakim dziale, rozdziale etc. aktu normatywnego został umieszczony, czy należy do przepisów ogólnych, czy szczegółowych itd.) (...) Przepisy prawne należy interpretować biorąc pod uwagę ich miejsce w systematyce zewnętrznej i wewnętrznej aktu normatywnego (argumentum a rubrika) (por. L. Morawski: Wykładnia w orzecznictwie sądów. Toruń 2002, s. 198). (...)

Zgrupowanie przepisów regulujących wykonanie decyzji w jednym rozdziale (16a Ordynacji podatkowej) i umiejscowienie tego rozdziału pomiędzy innymi postępowaniami z zakresu postępowania podatkowego, uprawnia do konstatacji, że wolą prawodawcy w procesie stanowienia przepisów normujących nadawanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, było nadanie im rangi odrębnego postępowania. (...)

Sąd wskazał również, że na akta postępowania w sprawie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji składają się dokumenty, które odbiegają swym zakresem przedmiotowym od akt postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, obejmują one zasadniczo sytuację majątkową podatnika, jego działania zmierzające do zbywania majątku, informacje dotyczące prowadzonych wobec zobowiązanego postępowań egzekucyjnych. Mogą jednak zawierać jedynie dokumenty związane z rychłym upływem przedawnienia (art. 239b § 1 pkt 4 ord. pod.). Zawartość akt postępowania odnoszącego się do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej determinowana jest okolicznościami faktycznymi sytuacji podatnika oraz przesłankami wynikającymi z art. 239b § 1 pkt 1-4 i § 2 ord. pod.

Spór w sprawie toczył się w zakresie następujących zagadnień, czy nadanie decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności następuje w odrębnym postępowaniu, czy też w ramach zwykłego postępowania podatkowego odnoszącego się do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli jest to odrębne postępowanie, komu organ podatkowy pierwszej instancji zobowiązany jest doręczyć postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności: podatnikowi, czy jego pełnomocnikowi działającemu już w postępowaniu dotyczącym decyzji podatkowej.

W przekonaniu Sądu, postępowanie, którego przedmiotem było nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji podatkowej, np. określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zostało uznane przez ustawodawcę za odrębne postępowanie. To, że równie dobrze mogło ono funkcjonować w ramach postępowania podatkowego – postępowania odwoławczego, nie ma żadnego znaczenia,

przesadzająca bowiem w tym zakresie była wola prawodawcy. Skoro uznał, że jest to odrębne postępowanie, to należało ten fakt podczas interpretacji przepisów prawa uwzględnić.

Sąd wskazał, że w zakresie tej nowej na gruncie prawa podatkowego instytucji prawnej, ustawodawca 01 stycznia 2009 r. wprowadził do przepisów powołanej ord. pod., nowy rozdział 16a – wykonanie decyzji. Nowelizacja ta była wynikiem zmiany systemowej, która polegała – ogólnie rzecz ujmując – na braku możliwości wykonania nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji. Wcześniej, do 31 grudnia 2008 r. nieostateczna decyzja podatkowa podlegała wykonaniu z mocy prawa.

W wykładni należało brać pod uwagę miejsce przepisu prawnego w systemie prawa. Mówiąc o miejscu w systemie przepisu prawa mamy na myśli zarówno miejsce przepisu w systematyce zewnętrznej (do jakiej gałęzi prawa należy dany przepis) jak i wewnętrznej aktu prawnego (w jakim dziale, rozdziale etc. aktu normatywnego został umieszczony, czy należy do przepisów ogólnych, czy szczegółowych itd.) (por. J. Wróblewski: Rozumienie prawa i jego wykładnia. Osolineum 1990, s. 84 oraz L. Morawski: Wykładnia w orzecznictwie sądów. Toruń 2002, s. 198). Przepisy prawne należy interpretować biorąc pod uwagę ich miejsce w systematyce zewnętrznej i wewnętrznej aktu normatywnego (argumentum a rubrika) (por. L. Morawski: Wykładnia w orzecznictwie sądów. Toruń 2002, s. 198).

Uwzględniając reguły wykładni systemowej wewnętrznej na podkreślenie zasługiwało umiejscowienie rozdziału 16a w Ordynacji podatkowej. Rozdział „wykonanie decyzji” został zawarty w dziale IV tego aktu, w którym znajdują się przepisy regulujące postępowanie podatkowe. W ramach tego działu prawodawca rozróżnił w poszczególnych rozdziałach etapy postępowania podatkowego, jako odrębne postępowania. Wyróżnił postępowanie zwykłe, na które składa się kilka rozdziałów, postępowanie odwoławcze, postępowanie zażaleniowe, wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, wygaśnięcie decyzji. „Wykonanie decyzji” umieścił pomiędzy postępowaniem zażaleniowym a postępowaniem nadzwyczajnym – wznowieniem postępowania.

Zgrupowanie przepisów regulujących wykonanie decyzji w jednym rozdziale (16a Ordynacji podatkowej) i umiejscowienie tego rozdziału pomiędzy innymi postępowaniami z zakresu postępowania podatkowego, uprawnia do konstatacji, że wola prawodawcy w procesie stanowienia przepisów normujących nadawanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, było nadanie im rangi odrębnego postępowania.

Nie tylko uregulowanie tej instytucji w oddzielnym rozdziale przekonuje do uznania, że funkcjonuje ona w odrębnym postępowaniu. W art. 239b § 3 ord. pod. postanowiono, że

rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia. Środek zaskarżenia w postaci odwołania ma charakter dewolutywny, co oznacza, że jego złożenie przenosi kompetencje do rozpatrzenia sprawy na organ odwoławczy. Nadanie przez organ pierwszej instancji rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, po złożeniu odwołania, stanowi wyłom od tej zasady (rozpatrywania sprawy przez organ II instancji), co w ocenie Sądu przekonuje do stanowiska, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji stanowi odrębne postępowanie.

Po wydaniu i doręczeniu decyzji organ podatkowy pierwszej instancji zgodnie z zasadą dewolucji kompetencji traci uprawnienie do podejmowania czynności w sprawie już przez siebie rozstrzygniętej. Zawarta w § 3 art. 239b o.p. norma kompetencyjna zastrzegająca uprawnienie organu pierwszej instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wskazuje na wyłom w opisanej zasadzie i dowodzi odrębności tego postępowania (por. wyrok WSA w Opolu z 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 319/10, LEX nr 749732 oraz wyrok WSA w Gdańsku z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11, niepubl.).

Na odrębność postępowania dotyczącego nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wskazuje też w literaturze przedmiotu B. Dauter, twierdząc, że „postępowanie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności zostało wyodrębnione z postępowania odwoławczego i powinno być prowadzone i zakończone niezależnie od tego postępowania” (por. B. Dauter w: B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka Medek: Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. Prawnicze LexisNexis, wydanie 6, s. 892).

O tym, że postępowanie w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności stanowi odrębne postępowanie przekonuje też wprost treść art. 165 § 5 pkt 3 ord. pod. Powołana regulacja przewiduje, że przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności. Wynika zatem z powyższego, że w postępowaniu w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie wydaje się postanowienia o wszczęciu tego postępowania. W konsekwencji treści omawianego unormowania jednoznacznie należy stwierdzić, że nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności odbywa się w odrębnym postępowaniu.

W orzecznictwie dotyczącym interpretacji art. 165 § 5 pkt 3 ord. pod. zarysował się jednolity pogląd, że powołana norma wskazuje na odrębność i samoistność omawianego postępowania, skoro znosi ona obowiązek wydania w tym przedmiocie postanowienia o wszczęciu tego postępowania. Gdyby postępowanie o nadanie rygoru natychmiastowej

wykonalności toczyło się w ramach postępowania „głównego”, zamieszczanie tej normy byłoby zbędne (por. wyrok WSA w Opolu z 4 listopada 2010 r., sygn. akt I SA/Op 323/10, LEX nr 657971; wyrok WSA w Gdańsku z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 774/11, niepubl.; wyrok WSA w Opolu z 15 października 2010 r., sygn. akt I SA/Op 320/10, niepubl.; wyrok WSA w Łodzi z 13 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 128/12, niepubl.).

Także w piśmiennictwie prezentowane jest stanowisko o odrębności postępowania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wywodzone z interpretacji art. 165 § 5 ord. pod. Wskazuje się w tym zakresie na wymienione w powołanym przepisie wyjątki od zasady wszczynania z urzędu postępowania w formie postanowienia. Przytacza się min. przypadek nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i wyraża pogląd o odrębności postępowania o nadanie rygoru od postępowania odwoławczego, uzasadniając to specyfiką tej instytucji i względami szybkości postępowania (por. P. Pietrasz, w: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz. LEX 2009, komentarz do art. 165).

Jeśli nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności realizowane jest w odrębnym postępowaniu, to należy je prowadzić z uwzględnieniem wszystkich reguł dotyczących samodzielnego postępowania.

Należy zatem uwzględnić w tym postępowaniu art. 137 § 3 ord. pod., z którego jednoznacznie wynika, że pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Złożenie pełnomocnictw uwidacznia wolę pełnomocnika do reprezentowania mocodawcy w tym konkretnym postępowaniu. Dołączenie pełnomocnictwa do akt innego postępowania może być skuteczne na gruncie tamtego postępowania. Jeśli zatem pełnomocnictwo zostanie złożone do akt postępowania kontrolnego, zabezpieczającego, czy do postępowania podatkowego, to odnosi skutek tylko w tym konkretnym postępowaniu, nawet w sytuacji, gdy obejmuje swą treścią inne postępowania (inne podatki, czy inny etap tego samego postępowania).

Godzi się w tym miejscu odnotować stanowisko NSA prezentowane w przedmiocie interpretacji art. 137 § 3 ord. pod. Szerokie określenie zakresu pełnomocnictwa obejmującego możliwe postępowania w zakresie wymiaru podatków, czynności kontroli skarbowej, egzekucji administracyjnej oraz postępowania sądowego nie zmienia oceny, iż jest ono skuteczne wyłącznie dla sprawy, do której akt zostało złożone. W każdym innym postępowaniu zgodnie z regułami w nim obowiązującymi strona powinna wskazać pełnomocnika, jeżeli chce działać za jego pośrednictwem. Ustanowienie pełnomocnika w postępowaniu podatkowym (art. 136 i art. 137 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja

podatkowa Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie rozciąga się na wszystkie kolejne postępowania i czynności, w których strona bierze udział (por. wyrok NSA z 23 grudnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1344/07, LEX nr 525846). Organ nie jest uprawniony, ani zobowiązany do poszukiwania, czy innym organom, bądź w innym postępowaniu, takie pełnomocnictwo zostało udzielone. Przez akta, o których mowa w art. 137 § 3 o.p., należy rozumieć akta konkretnego postępowania podatkowego, albo kontroli podatkowej (por. wyrok NSA z 18 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1843/07, LEX nr 588747). Na podstawie art. 137 § 3 o.p., załączenie udzielonego na piśmie pełnomocnictwa ogólnego do akt kontroli podatkowej nie stanowi zgłoszenia się pełnomocnika do udziału w postępowaniu podatkowym, jeżeli zostanie ono następnie wszczęte w stosunku do kontrolowanego uprzednio podatnika. Przez akta, o których mowa w art. 137 § 3 o.p. nie można rozumieć dowolnego zbioru dokumentów dotyczących podatnika, czy też ewidencji prowadzonej na podstawie ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Art. 137 § 3 o.p. stanowi o aktach konkretnego postępowania: postępowania podatkowego albo kontroli podatkowej (por. wyrok z 8 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 690/08, LEX nr 513210). Udział pełnomocnika w postępowaniu powinien być przez niego zgłoszony, a udzielenie pełnomocnictwa „uzewnętrznione” złożeniem dokumentu pełnomocnictwa do akt określonego rodzaju postępowania, przy czym złożenie pełnomocnictwa do danego postępowania (na przykład do akt postępowania kontrolnego) nie oznacza samo przez się dołączenia go do akt innego postępowania (na przykład postępowania podatkowego, które z postępowaniem kontrolnym nie jest prawnie tożsame). W szczególności, złożenie pełnomocnictwa ogólnego do akt postępowania kontrolnego nie może stanowić wystarczającej podstawy do niewątpliwej oceny, że czynnością tą wyrażona została wola uczestniczenia również w postępowaniu podatkowym, które wszak w czasie postępowania kontrolnego jeszcze się nie toczy (por. wyrok NSA z 7 października 2011 r., sygn. akt II FSK 2081/10, LEX nr 965838).

Nie budziło wątpliwości Sądu, że pełnomocnictwo udzielone w zakresie postępowania dotyczącego określenia wysokości konkretnego podatku obejmuje swą treścią także uprawnienie do reprezentowania strony w postępowaniu o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności. Konstatacja ta jest wynikiem odesłania zamieszczonego w art. 137 § 4 ord. pod. do przepisów prawa cywilnego, w tym do art. 91 pkt 1 Kodeksu postępowania cywilnego. Warto w tym względzie przywołać orzeczenie WSA w Lublinie, w którym Sąd ten stwierdził, że mocą art. 91 pkt 1 k.p.c. w związku z art. 137 § 4 o.p., pełnomocnictwo do postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku

dochodowym od osób fizycznych obejmuje swym zakresem umocowanie do reprezentowania mocodawcy w postępowaniu w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji określającej mocodawcy zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych. Czynności procesowe podejmowane w postępowaniu w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji określającej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych, to czynności procesowe łączące się ze sprawą określenia tego zobowiązania w rozumieniu art. 91 pkt 1 k.p.c. w związku z art. 137 § 4 o.p. Przepis art. 91 pkt 1 k.p.c. mówi o wszystkich czynnościach procesowych łączących się ze sprawą, nie tylko o czynnościach procesowych podejmowanych w tym samym postępowaniu (por. wyrok WSA w Lublinie z 28 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Lu185/10, LEX nr 673350).

Wskazać wobec powyższego należało, że na akta postępowania w sprawie o nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji składają się dokumenty, które odbiegają swym zakresem przedmiotowym od akt postępowania dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, obejmują one zasadniczo sytuację majątkową podatnika, jego działania zmierzające do zbywania majątku, informacje dotyczące prowadzonych wobec zobowiązanego postępowań egzekucyjnych. Mogą jednak zawierać jedynie dokumenty związane z rychłym upływem przedawnienia (art. 239b § 1 pkt 4 ord. pod.). Zawartość akt postępowania odnoszącego się do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej determinowana jest okolicznościami faktycznymi sytuacji podatnika oraz przesłankami wynikającymi z art. 239b § 1 pkt 1 – 4 i § 2 ord. pod.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

4. 3. Wniesienie skargi na interpretację indywidualną wydaną w trybie autokontroli

Odrzucając skargę w sprawie I SA/Bd 634/12 Sąd stwierdził, że **skargę na interpretację indywidualną wydaną w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. wnosi się do sądu w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji za pośrednictwem organu który ją wydał, bez uprzedniego wzywania organu do usunięcia naruszenia prawa.**

.Stosownie do art. 52 § 1 p.p.s.a. skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba że skargę wnosi prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich. Zgodnie zaś z przepisem art. 52 § 2 p.p.s.a. przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie,

odwołanie lub wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, przewidziany w ustawie. Przepis art. 52 § 3 p.p.s.a. stanowi z kolei, że jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na akty lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a (m.in. pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach), można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa. Zgodnie z art. 53 § 2 p.p.s.a. w przypadkach, o których mowa w art. 52 § 3 i 4, skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Wskazać jednak należy, że przedmiotem niniejszej skargi jest interpretacja podatkowa z dnia 10 kwietnia 2012r. wydana w trybie autokontroli na skutek wniesienia skargi strony na interpretację z dnia 22 grudnia 2011r. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym, które ukształtowało się na tle poprzedniej regulacji instytucji autokontroli, zawartej w art. 38 ust. 2 ustawy o NSA, przyjmowano, że na rozstrzygnięcie wydane w tym trybie przysługuje skarga bezpośrednio do sądu administracyjnego, bez uprzedniego wnoszenia środka zaskarżenia lub wezwania organu do usunięcia naruszenia prawa (por. uchwała NSA z dnia 20 marca 1999 r., OPS 16/99). Stanowisko to należy uznać za aktualne również na tle art. 54 § 3 p.p.s.a. z tym zastrzeżeniem, że skargę na decyzję (interpretację) wnosi się za pośrednictwem organu stosownie do treści art. 54 § 1 p.p.s.a. Co prawda NSA w powyższej uchwale wskazał, że skargę wnosi się bezpośrednio do sądu administracyjnego, nie mniej powyższa uchwała zapadła na tle ustawy o NSA gdzie w art. 35 tej ustawy został określony właśnie taki tryb wnoszenia skargi do sądu.

Tym samym za prawidłowe należało uznać stanowisko pełnomocnika strony skarżącej, że przed wniesieniem skargi do sądu na interpretację wydaną w trybie autokontroli zbytecznym było wzywanie organu do usunięcia naruszenia prawa. W tym przypadku tryb wniesienia skargi do sądu reguluje art. 53 § 1, który stanowi, że skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie. Stosownie natomiast do treści art. 54 § 1 p.p.s.a. skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi. W przypadku wniesienia skargi bezpośrednio do sądu administracyjnego, sąd ten powinien ją przekazać właściwemu organowi administracji publicznej. O zachowaniu terminu do

wniesienia skargi decyduje wówczas data przekazania skargi przez sąd, pod adresem właściwego organu administracji publicznej (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2011r., sygn. akt I OSK 2238/11).

W świetle powyższych rozważań należy postawić tezę, że skargę na interpretację indywidualną wydaną w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. wnosi się do sądu w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji za pośrednictwem organu który ją wydał, bez uprzedniego wzywania organu do usunięcia naruszenia prawa.

Mając powyższe na uwadze, stosownie do art. 58 § 1 pkt 2 p.p.s.a. skargę, jako wniesioną po upływie ustawowego terminu do jej wniesienia, Sąd odrzucił.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. Postępowanie egzekucyjne

3. 1. Skuteczność zajęcia, w ramach zajęcia udziałów w spółce z o. o. wierzytelności o zwrot dopłat

Orzekając w sprawie I SA/Bd 536/11 Sąd zauważył, że **roszczenie o zwrot dopłat przysługujące wspólnikowi wynika z faktu posiadania przez niego przymiotu udziałowca, posiadania prawa majątkowego w postaci udziału. Przyjął zatem należało, że uprawnienie do żądania zwrotu dopłat stanowi wierzytelność z prawa w postaci udziału w rozumieniu art. 96j ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. (...)**

Zajęcie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, o którym mowa w art. 96j § 1 u.p.e.a., ma charakter trwały, obejmuje swą treścią nie tylko wierzytelności istniejące w dacie dokonania zajęcia, ale również wierzytelności powstałe podczas funkcjonowania zajęcia w procesie egzekucji, do czasu zaspokojenia dochodzonych należności pieniężnych bądź umorzenia postępowania egzekucyjnego. (...)

Przepis art. 71a § 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji znajduje zastosowanie w przypadku istnienia u dłużnika zajętej wierzytelności tej wierzytelności. Wydanie postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty nie jest możliwe w przypadku dokonania zapłaty przez dłużnika zajętej wierzytelności tej wierzytelności zobowiązanemu. (...)

Przekazanie podczas prowadzonego postępowania egzekucyjnego zajętej wierzytelności przez dłużnika zajętej wierzytelności zobowiązanemu, wbrew zajęciu

egzekucyjnemu, uprawnia organ podatkowy (wierzyciela publicznoprawnego) do wystąpienia w oparciu o art. 168c u.p.e.a. na drogę postępowania cywilnego z roszczeniem odszkodowawczym.

Spór w przedmiotowej sprawie sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy uprawnione było stanowisko organów, że w stanie faktycznym sprawy doszło do skutecznego zajęcia w ramach zajęcia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością wierzycielności o zwrot dopłat powstałych dwa lata po dokonaniu zajęcia udziałów i w konsekwencji tego faktu, czy zgodne z obowiązującymi regulacjami było wydanie postanowienia o określeniu wysokości nieprzekazanej kwoty ze względu na uchylanie się przez dłużnika zajętej wierzycielności od przekazania organowi egzekucyjnemu zajętej wierzycielności na podstawie art. 71a § 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (jednolity tekst Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.), zwanej dalej u.p.e.a.

W przekonaniu Sądu w okolicznościach faktycznych sprawy doszło do skutecznego zajęcia w postępowaniu egzekucyjnym w administracji u skarżącej Spółki wierzycielności zobowiązanych o zwrot dopłat.

W myśl art. 96j § 1 u.p.e.a. organ egzekucyjny dokonuje zajęcia udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, zwanej dalej „spółką”, oraz wierzycielności z tego prawa przez przesłanie do spółki zawiadomienia o zajęciu udziału i wezwanie jej, aby żadnych należności przypadających zobowiązanemu z tytułu zajętego udziału do wysokości egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi nie uiszczala zobowiązanemu, lecz należne kwoty przekazała organowi egzekucyjnemu na pokrycie należności. Natomiast zgodnie z art. 67a u.p.e.a. organ egzekucyjny może z mocy samego zajęcia wierzycielności lub innego prawa majątkowego albo ruchomości wykonywać wszelkie prawa zobowiązanego w zakresie niezbędnym do prowadzenia egzekucji.

Kwestionując stanowisko skarżącej, że do skutecznego prowadzenia egzekucji z wierzycielności wynikających z udziału niezbędne jest zajęcie tych wierzycielności zauważyć należało, że z pierwszego z powołanych przepisów – z jego literalnej treści – jednoznacznie wynika, że do zajęcia wierzycielności wynikających z udziału wystarczy zajęcie samego udziału, nie jest w tym przypadku potrzebne dokonanie zajęcia wierzycielności. Wskazać w tym miejscu trzeba było, że wierzycielności z udziału stanowią pochodną istnienia udziału. Wierzycielności te są wynikiem posiadania przez współnika spółki z ograniczoną

odpowiedzialnością prawa majątkowego w postaci udziału wynikającego z uczestnictwa w spółce.

Zasadniczą kwestię sporną pomiędzy stronami stanowiło uznanie organów, że zwrot dopłat mieści się w zakresie zajętego udziału. Przez udział w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością rozumie się ogół praw i obowiązków wspólnika spółki z o.o., wynikających z jego uczestnictwa w spółce. W piśmiennictwie dokonuje się niekiedy klasyfikacji poszczególnych uprawnień wspólników spółki z o.o., wyodrębniając pewne prawa majątkowe i prawa korporacyjne (por. A. Szajkowski: Prawo spółek handlowych. Wydanie II, Wydawnictw C.H. BECK, Warszawa 1997 r., s.230-231).

W myśl art. 177 § 1 Kodeksu spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.), zwanego dalej k.s.h., umowa spółki może zobowiązywać wspólników do dopłat w granicach liczbowo oznaczonej wysokości w stosunku do udziału. Z paragrafu drugiego tego artykułu wynika zaś, że dopłaty powinny być nakładane i uiszczane przez wspólników równomiernie w stosunku do ich udziałów.

Dopłata jest formą wewnętrznej przymusowej pożyczki wspólników na rzecz spółki. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak, iż wspólnikowi, który uiszczył dopłatę, nie przysługuje (chyba że zarządzono zwrot dopłat) roszczenie o wypłatę uiszczonej sumy (por. A. Szajkowski, M. Tarska, Kodeks spółek handlowych, 2005, t. II, s. 298 oraz A. Kidyba: Kodeks spółek handlowych. Komentarz do artykułu 177 k.s.h., LEX, stan prawny na 1 lipca 2011 r.).

Zgodnie z art. 179 § 1 k.s.h dopłaty mogą być zwracane wspólnikom, jeżeli nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym. Paragraf drugi przewiduje, że zwrot dopłat może nastąpić po upływie miesiąca od dnia ogłoszenia o zamierzonym zwrocie w piśmie przeznaczonym do ogłoszeń spółki. Z paragrafu 3 wynika natomiast, że zwrot powinien być dokonany równomiernie wszystkim wspólnikom. Z kolei § 4 stanowi, że zwróconych dopłat nie uwzględnia się przy żądaniu nowych dopłat.

Z powołanych przepisów wynika zatem jednoznacznie obowiązek wspólnika związany z posiadanymi udziałami do wniesienia dopłat, w sytuacji, gdy wynika to z umowy spółki, jak stanowi o tym art. 177 § 1 k.s.h., jak i uprawnienie udziałowca do zwrotu dopłat, przy założeniu spełnienia warunków określonych w art. 179 k.s.h.

W przypadku zatem zajścia przesłanek warunkujących zwrot dopłat odnotować należało powstanie roszczenia po stronie wspólnika o zwrot dopłat, inaczej rzecz ujmując powstaje wierzytelność pieniężna przysługująca udziałowcowi spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, którą w wyniku zajęcia udziału przejął organ egzekucyjny, uprawniony

w myśl powołanego wyżej art. 67a u.p.e.a. z mocy samego zajęcia prawa majątkowego (udziału w spółce) do wykonywania wszelkich praw zobowiązanego w zakresie niezbędnym do prowadzenia egzekucji.

W ocenie Sądu wierzytelność ta mieściła się ramach wierzytelności związanych z zajęciem udziałem, bowiem to wspólnik spółki z o.o. może być zobowiązany umową do wniesienia dopłat, wspólnikowi przysługiwał będzie też zwrot dopłat. Roszczenie o zwrot dopłat przysługujące wspólnikowi wynika z faktu posiadania przez niego przymiotu udziałowca, posiadania prawa majątkowego w postaci udziału. Przyjąć zatem należało, że uprawnienie do żądania zwrotu dopłat stanowi wierzytelność z prawa w postaci udziału w rozumieniu art. 96j ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zatem w przypadku skutecznego zajęcia udziału w spółce z o.o. dochodzi do zajęcia wierzytelności z tym udziałem związanych, w tym wierzytelności o zwrot dopłat. Zobowiązany względem organu egzekucyjnego nie posiada już uprawnienia do żądania zwrotu dopłat.

W tym miejscu warto było przywołać wyrok Sądu Najwyższego, w którym Sąd ten stwierdził, że organ egzekucyjny, zajmując wierzytelność lub inne prawo majątkowe albo zajmując ruchomość, wstępuje w prawa i obowiązki zobowiązanego. Nie zmienia to prawnego charakteru stosunku prawnego między dłużnikiem zajętej wierzytelności a zobowiązanym, w którego miejsce wstępuje organ egzekucyjny. Przy takim zajęciu dłużnikowi nie wolno wypłacać zobowiązanemu wobec organu egzekucyjnego zajętej kwoty, lecz jest on zobowiązany do jej przekazania organowi egzekucyjnemu na pokrycie egzekwowanej należności (por. wyrok SN z dnia 21 października 2005 r., sygn. akt III CK 161/05, LEX nr 178635).

Za interpretacją art. 96j u.p.e.a., w taki sposób, iż w ramach zajętego udziału mieści się zwrot dopłat opowiedziano się w komentarzu do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji pod redakcją Dariusza Kijowskiego, gdzie skonstatowano, że do wierzytelności związanych z udziałem należą: przypadająca wspólnikowi część z zysku (art. 191 k.s.h.), sumy uzyskane na skutek umorzenia udziału (art. 199 k.s.h.), dopłaty zwracane wspólnikom (art. 179 k.s.h.), wpłaty zwracane dłużnikowi w wyniku obniżenia kapitału zakładowego (art. 263 k.s.h.), części majątku przypadające wspólnikowi po likwidacji spółki (art. 286 k.s.h.) lub rozwiązania umowy spółki w przypadku, o którym mowa w art. 169 k.s.h., i inne prawa majątkowe przysługujące wspólnikowi od spółki z tytułu posiadanych udziałów (por. M. Faryna, w: D. Kijowski (red.) praca zbiorowa, Ustawa

o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz do art. 96j, LEX 2010, stan prawny na 1 grudnia 2010 r.).

Sąd wskazał również, że na gruncie Kodeksu postępowania cywilnego, regulującego postępowanie egzekucyjne w zakresie należności cywilnoprawnych, prawodawca także ustanowił prawną możliwość zajęcia udziału w spółce z o.o. W jednym z wyroków Sąd Najwyższy przyjął, że artykuł 887 § 1 k.p.c. swoją dyspozycją obejmuje te „wszelkie prawa i roszczenia” dłużnika związane z jego udziałem w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, które prowadzą bezpośrednio do uzyskania świadczenia pieniężnego (por. wyrok SN z dnia 3 grudnia 2004 r., sygn. akt IV CK 330/04, LEX nr 284217).

W przekonaniu Sądu zajęcie udziału w rozumieniu art. 96j u.p.e.a. rozciągało się nie tylko na wierzytelności istniejące w dacie zajęcia, ale obejmuje również wierzytelności powstałe w trakcie funkcjonowania zajęcia w postępowaniu egzekucyjnym do czasu zaspokojenia dochodzonych należności pieniężnych bądź umorzenia postępowania egzekucyjnego.

Na aprobatę zasługiwał pogląd prezentowany w literaturze, że granicę dopuszczalności zajęcia praw majątkowych określa nie wartość zajętych praw, lecz suma możliwych dochodów, które one przynoszą. Jako że należności przypadające z tytułu własności udziałów w chwili zajęcia nie są dokładnie znane, tak więc zajęcie nie może ograniczać się do realnej wartości udziałów. [...] Egzekucja, w toku której dokonano zajęcia udziału, będzie kontynuowana do czasu zaspokojenia dochodzonych należności pieniężnych bądź umorzenia postępowania egzekucyjnego (por. M. Faryna, w: D. Kijowski (red.) praca zbiorowa, Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz do art. 96 j, LEX 2010, stan prawny na 1 grudnia 2010 r.).

O trwałości zajęcia świadczył też obowiązek organu egzekucyjnego wynikający z art. 96j § 3 pkt 1 u.p.e.a. Powołany przepis stanowi, że organ egzekucyjny jednocześnie z przesłaniem spółce zawiadomienia o zajęciu kieruje do sądu rejestrowego wnioskiem o dokonanie w Krajowym Rejestrze Sądowym wpisu o zajęciu udziału. Trudno byłoby zaakceptować pogląd, mając na uwadze szybkie i skuteczne prowadzenie postępowania egzekucyjnego, codzienne powtarzanie działań wynikających z przywołanego unormowania.

Przyjmując zatem, że w dacie dokonania zajęcia udziałów nie jest znana wartość udziałów, jako że należności przypadające z tytułu własności udziałów w chwili zajęcia nie są dokładnie znane, należało uznać, że zajęcie udziałów obejmuje wszystkie wierzytelności wynikające z udziałów, także te, które powstaną po dacie zajęcia.

Istotne w przekonaniu Sądu było to, że w dacie zajęcia udziałów dochodzi do zajęcia wierzytelności istniejących, następnie z mocy zajęcia udziałów, które trwa w czasie prowadzonego postępowania egzekucyjnego, następuje też zajęcie wierzytelności powstających po dacie zajęcia.

Taki stan faktyczny wystąpił w niniejszej sprawie. Podczas zajęcia egzekucyjnego udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością powstała wierzytelność o zwrot dopłat. W ocenie Sądu nie ma w sprawie znaczenia fakt, że przedmiotowe dopłaty zostały wniesione po dokonaniu zajęcia udziałów. Istotne bowiem, jak wcześniej zauważono, jest powstanie roszczenia o zwrot dopłat podczas zajęcia udziałów.

Warto było też w tym miejscu wskazać na treść art. 70 u.p.e.a., który znajduje zastosowanie do zajęcia udziału w spółce z o.o. Przewiduje on obowiązek dłużnika zajętej wierzytelności do naliczenia odsetek z tytułu niezapłacenia należności w terminie. Zgodnie z art. 70 § 3 u.p.e.a. organ egzekucyjny w okresie realizacji zajęcia jest obowiązany powiadamiać dłużnika zajętej wierzytelności o każdorazowej zmianie stawki odsetek z tytułu niezapłacenia należności w terminie. Wynika zatem z powyższego, że zajęcie jest rozciągnięte w czasie, ono trwa do czasu zaspokojenia należności lub umorzenia postępowania egzekucyjnego. Obejmuje zatem swym zakresem wierzytelności powstałe podczas funkcjonowania zajęcia udziału. Inaczej organ egzekucyjny nie byłby zobowiązany przez ustawodawcę do informowania dłużnika zajętej wierzytelności o każdorazowej zmianie stawki odsetek z tytułu niezapłacenia należności w terminie.

Reasumując tą część rozważań, skonstatować należało, że zajęcie udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, o którym mowa w art. 96j § 1 u.p.e.a., ma charakter trwały, obejmuje swą treścią nie tylko wierzytelności istniejące w dacie dokonania zajęcia, ale również wierzytelności powstałe podczas funkcjonowania zajęcia w procesie egzekucji, do czasu zaspokojenia dochodzonych należności pieniężnych bądź umorzenia postępowania egzekucyjnego.

W powyższym zakresie Sąd nie podzielił stanowiska prezentowanego przez skarżącą.

Skarga zasługiwała jednak na uwzględnienie z powodu naruszenia art. 71a § 9 u.p.e.a. Przepis ten stanowi, że jeżeli w wyniku kontroli stwierdzono, że dłużnik zajętej wierzytelności bezpodstawnie uchylił się od przekazania zajętej wierzytelności albo części wierzytelności organowi egzekucyjnemu, organ ten wydaje postanowienie, w którym określa wysokość nieprzekazanej kwoty. Zasadnie w przekonaniu Sądu skarżąca podnosi, że przepis ten nie znajduje zastosowania do sytuacji, gdy wierzytelność już nie istnieje.

W ocenie Sądu wydanie postanowienia, o którym mowa w powołanym przepisie winno nastąpić przed zapłatą wierzytelności – zwrotem dopłat. Przekonuje do tego stanowiska literalne brzmienie omawianego unormowania. Musi bowiem w ramach tego przepisu wystąpić bezpodstawne uchylanie się przez dłużnika zajętej wierzytelności od przekazania zajętej wierzytelności, wtedy organ określa wysokość nieprzekazanej kwoty. Regulacja ta wymaga istnienia wierzytelności. Dłużnik zajętej wierzytelności musi mieć faktyczną możliwość przekazania wierzytelności organowi egzekucyjnemu. Taka możliwość nie istnieje, jeżeli wierzytelność ta wygasła na skutek jej zapłaty zobowiązanemu, nawet w sytuacji, gdy nastąpiło to wbrew zajęciu egzekucyjnemu. Potwierdza powyższe także treść art. 71b u.p.e.a., w którym postanowiono, że jeżeli dłużnik zajętej wierzytelności bezpodstawnie uchyla się od przekazania zajętej wierzytelności albo części wierzytelności organowi egzekucyjnemu, zajęta wierzytelność albo część wierzytelności może być ściągnięta od dłużnika zajętej wierzytelności w trybie egzekucji administracyjnej. Podstawą wystawienia tytułu wykonawczego jest postanowienie, o którym mowa w art. 71a § 9. Tytuł wykonawczy wystawia organ egzekucyjny, który dokonał u dłużnika zajętej wierzytelności zajęcia wierzytelności. Podkreślenia w treści art. 71b wymaga to, że na mocy postanowienia z art. 71a § 9 u.p.e.a. możliwa jest egzekucja zajętej wierzytelności lub jej części. Regulacja ta wprost bowiem stanowi, że „zajęta wierzytelność albo część wierzytelności może być ściągnięta od dłużnika zajętej wierzytelności w trybie egzekucji administracyjnej”. Warunkiem sine qua non (warunkiem koniecznym) wydania postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty jest istnienie wierzytelności.

Skonstatować wobec powyższego należało, że przepis art. 71a § 9 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji znajduje zastosowanie w przypadku istnienia u dłużnika zajętej wierzytelności tej wierzytelności. Wydanie postanowienia określającego wysokość nieprzekazanej kwoty nie jest możliwe w przypadku dokonania zapłaty przez dłużnika zajętej wierzytelności tej wierzytelności zobowiązanemu.

Do takiej wykładni omawianego przepisu przekonuje treść art. 168c u.p.e.a., z którego to wynika, że dłużnik zajętej wierzytelności, który nie wykonał lub nienależycie wykonał ciążące na nim obowiązki związane z realizacją zajęcia egzekucyjnego lub zabezpieczającego wierzytelności lub prawa majątkowego, odpowiada za wyrządzone przez to wierzycielowi szkody na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego. W przekonaniu Sądu przekazanie zajętej wierzytelności przez dłużnika zajętej wierzytelności zobowiązanemu wyczerpuje przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej przewidzianej w w/w artykule. Tym samym w przypadku przekazania zajętej wierzytelności zobowiązanemu – organowi podatkowemu,

który występuje w roli wierzyciela, ze względu na poniesioną szkodę z tytułu nieuprawnionego przez dłużnika zajętej wierzytelności przekazania wierzytelności, przysługuje prawo żądania odszkodowania na podstawie przepisów prawa cywilnego.

Potwierdzeniem wskazanej drogi dochodzenia rekompensaty z tytułu poniesionej szkody przez wierzyciela publicznoprawnego od dłużnika zajętej wierzytelności na podstawie art. 168c u.p.e.a., w sytuacji przekazania zajętej wierzytelności zobowiązanemu, są poglądy zaprezentowane w komentarzach do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji R. Hausera i Z. Leońskiego oraz D. Jankowiaka (por. R. Hauser, Z. Leoński, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2004, s. 597 oraz D. Jankowiak, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, UNIMEX 2008, s. 977).

Wobec powyższego Sąd stwierdził, że przekazanie podczas prowadzonego postępowania egzekucyjnego zajętej wierzytelności przez dłużnika zajętej wierzytelności zobowiązanemu, wbrew zajęciu egzekucyjnemu, uprawnia organ podatkowy (wierzyciela publicznoprawnego) do wystąpienia w oparciu o art. 168c u.p.e.a. na drogę postępowania cywilnego z roszczeniem odszkodowawczym.

Orzeczenie jest prawomocne.

3. 2. Odmowa umorzenia postępowania egzekucyjnego

Uchylając zaskarżone postanowienie w sprawie I SA/Bd 618/11 Sąd stwierdził, że **organ egzekucyjny przed podjęciem rozstrzygnięcia na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. – regulacji przewidującej uznanie administracyjne, zobowiązany jest do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie istnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji, gdyż tylko takie postępowanie pozwala na podjęcie zgodnego z prawem postanowienia w przedmiocie umorzenia postępowania egzekucyjnego. Zaniechanie wyjaśnienia istnienia przesłanki pozwalającej na umorzenie postępowania egzekucyjnego na dzień podejmowania postanowienia czyni wydane rozstrzygnięcie dowolnym, co implikuje jego wyeliminowanie z obrotu prawnego.**

Sporna w sprawie jest odmowa umorzenia postępowania egzekucyjnego. Skarżący twierdzi, że organy nie przeprowadziły stosownego postępowania co do zaistnienia w stanie faktycznym sprawy przesłanki fakultatywnego umorzenia postępowania egzekucyjnego (art. 59 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.) - zwanej dalej u.p.e.a.). Organy zauważają

zaś, że miały prawo odmówić umorzenia postępowania egzekucyjnego korzystając z uznania administracyjnego.

Zgodnie z art. 59 § 2 u.p.e.a. postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

W stanie faktycznym sprawy podnieść przede wszystkim należy, odnośnie stwierdzenia organu zawartego w odpowiedzi na skargę, że zobowiązany nie ma prawa żądać od organu egzekucyjnego, by na jego wniosek organ badał przesłankę z art. 59 § 2 ustawy o u.p.e.a., iż twierdzenie to nie znajduje umocowania w przepisach prawa. W myśl bowiem z art. 59 § 4 u.p.e.a. postanowienie, o którym mowa w § 3, wydaje się na żądanie zobowiązanego lub wierzyciela albo z urzędu. Wynika zatem z powołanego przepisu, że zobowiązany ma prawo złożyć wniosek o umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., powołując się na fakt, iż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne.

W przekonaniu Sądu, mając na względzie polemikę stron zawartą w dokumentach powstałych w toku postępowania o umorzenie postępowania egzekucyjnego dotyczącą istoty przesłanki pomieszczonej w art. 59 § 2 u.p.e.a., stwierdzić należy, że art. 59 § 2 omawianej ustawy stanowi w zasadzie o bezskuteczności egzekucji, gdyż brak majątku pozwalającego na zaspokojenie jakiegokolwiek kwoty należności wierzyciela przewyższającej wydatki egzekucyjne stanowi de facto o bezskuteczności egzekucji – wierzyciel nie jest bowiem zaspokojony w jakiegokolwiek części przysługującej mu wierzytelności. Tym samym należy opowiedzieć się za konstatacją skarżącego, że przesłanka ujęta w art. 59 § 2 u.p.e.a. w swej istocie dotyczy bezskuteczności egzekucji.

Omawiana regulacja jest przepisem o charakterze uznaniowym co oznacza, że organ egzekucyjny przy zaistnieniu w danym stanie faktycznym przesłanki bezskuteczności egzekucji może umorzyć postępowanie egzekucyjne, ale może i też odmówić jego umorzenia. Działanie to leży bowiem w granicach swobody wyboru organu określonego przesłanką ustaloną w art. 59 § 2 u.p.e.a. Możliwość działania organu na podstawie upoważnienia udzielonego mu przez ustawodawcę, nakłada na organ szczególny obowiązek dokładnego zbadania i rozważenia okoliczności indywidualnych każdej sprawy w celu jej prawidłowego rozwiązania, wyboru optymalnego rozstrzygnięcia, poprzedzonego szczególnie dokładną analizą i oceną faktów w świetle obowiązującego prawa, których logiczną konsekwencją jest podjęta decyzja. Oznacza to, że organ administracji zobowiązany jest w takim postępowaniu do szczególnego działania zmierzającego do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego,

w jego ramach do wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz dokonania jego oceny w myśl zasady swobodnej oceny dowodów.

Nadmienić w tym miejscu należy, że instytucja uznania administracyjnego, w tym zasady jego stosowania, jest doskonale znana organom rozstrzygającym przedmiotową sprawę, co Sąd zauważa z urzędu, mając na względzie inne sprawy zawisłe przed tut. Sądem (w szczególności decyzje zapadłe na podstawie art. 67a ord. pod.), gdzie organy podejmowały rozstrzygnięcia w granicach uznania administracyjnego.

Przechodząc na grunt podstawy prawnej zaskarżonego postanowienia, zauważyć należy, że organ egzekucyjny rozpatrując wniosek złożony na podstawie art. 59 § 4 u.p.e.a. zobowiązany jest do dokładnego wyjaśnienia istnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji, zebrania w tym zakresie i rozpatrzenia materiału dowodowego oraz dokonania jego oceny przy uwzględnieniu zasady swobodnej oceny dowodów.

Warto w tym miejscu przywołać stanowisko nauki co do obowiązków organu egzekucyjnego związanych z wnioskiem zobowiązanego o umorzenie postępowania egzekucyjnego. P. Przybysz w komentarzu do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zauważa, że złożenie przez zobowiązanego wniosku o umorzenie postępowania egzekucyjnego zobowiązuje organ do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i wydania postanowienia bądź o umorzeniu postępowania, bądź o odmowie umorzenia postępowania (por. P. Przybysz, w: *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Wydanie III, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2006 r., s. 203).

Natomiast P. Pietrasz w komentarzu do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji podnosi, że umorzenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. każdorazowo wymaga uprzedniego przeprowadzenia kalkulacji stanowiącej podstawę stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Owa kalkulacja powinna być załączona do akt postępowania (por. P. Pietrasz, w: *Postępowanie egzekucyjne w administracji, Komentarz do art. 59 § 2*, System Informacji Prawnej LEX, stan prawny 1 grudnia 2010 r., teza 5.3).

Reasumując powyższe stwierdzić należy, że organ egzekucyjny przed podjęciem rozstrzygnięcia na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. – regulacji przewidującej uznanie administracyjne, zobowiązany jest do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie istnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji, gdyż tylko takie postępowanie pozwala na podjęcie zgodnego z prawem postanowienia w przedmiocie umorzenia postępowania egzekucyjnego. Zaniechanie wyjaśnienia istnienia przesłanki pozwalającej na

umorzenie postępowania egzekucyjnego na dzień podejmowania postanowienia czyni wydane rozstrzygnięcie dowolnym, co implikuje jego wyeliminowanie z obrotu prawnego.

W okolicznościach faktycznych sprawy wskazać należy, że organ pierwszej instancji w wydanym postanowieniu stwierdził, że w sprawie nie zaistniała przesłanka z art. 59 § 2 ustawy o u.p.e.a., gdyż doszło do skutecznego zajęcia świadczenia chorobowego. Nie uwzględniono jednak podczas podejmowania tego postanowienia faktu, że zajęcia świadczenia, jak wynika z akt sprawy, dokonano we wrześniu 2009 r., a wniosek o umorzenie postępowania egzekucyjnego zobowiązany złożył w dniu 15 marca 2011 r., a więc półtora roku po dokonaniu zajęcia. Podnieść również należy, o czym świadczą załączone do akt uwierzytelnione kserokopie tytułów wykonawczych, że w postępowaniu egzekucyjnym w wyniku dokonanej zajęcia pobrano jedynie częściowo koszty egzekucyjne, brak w tytułach zapisów świadczących o wyegzekwowaniu należności głównych i odsetek. Pobranie kosztów miało miejsce w listopadzie 2009 r.

W przekonaniu Sądu, nie można zaakceptować stanowiska organu egzekucyjnego opartego na zdarzeniach, które miały miejsce półtora roku przed złożeniem przez zobowiązanego wniosku o umorzenie postępowania egzekucyjnego, że nie zaszła w sprawie przesłanka z art. 59 § 2 u.p.e.a. Tym bardziej, jeśli się zważy na fakt, iż dokonane zajęcie egzekucyjne z września 2009 r. nie doprowadziło do zaspokojenia dochodzonych wierzytelności w jakiegokolwiek ich części.

Przypomnieć w tym miejscu należy, że zgodnie z art. 59 § 2 u.p.e.a. postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Z powołanego przepisu wynika obowiązek zbadania przez organ egzekucyjny istnienia przesłanki fakultatywnego umorzenia. Prawodawca używa bowiem zwrotu „w przypadku stwierdzenia”. Badanie to może mieć w świetle art. 59 § 4 u.p.e.a. miejsce z urzędu lub na wniosek. Jeśli zatem stosowny wniosek zostanie złożony przez zobowiązanego, to organ zobligowany jest do ustalenia istnienia przesłanki bezskuteczności egzekucji w ramach tego postępowania, tj. postępowania w przedmiocie umorzenia postępowania egzekucyjnego. Badanie istnienia przesłanki musi odnosić się do aktualnego stanu faktycznego, stanu na dzień podjęcia postanowienia na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a.

W postępowaniu zażaleniowym nie przeprowadzono też postępowania wyjaśniającego dotyczącego przesłanki fakultatywnego umorzenia postępowania egzekucyjnego w administracji. W zaskarżonym do Sądu postanowieniu organ zażaleniowy w ogóle nie zajął jednoznacznego stanowiska co do zaistnienia przesłanki z art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu

egzekucyjnym w administracji. Zasadnie skarżący podnosi, iż w zakresie zaistnienia przesłanki fakultatywnego umorzenia postępowania egzekucyjnego brak jest w zaskarżonym postanowieniu uzasadnienia faktycznego. Nie wyjaśniono bowiem czy w stanie faktycznym, w jakim znalazł się zobowiązany, zachodzi przesłanka wynikająca z art. 59 § 2 u.p.e.a. Za niewystarczające w ramach postępowania uznaniowego należy uznać stwierdzenie organu zażaleniowego, „że do oceny organu egzekucyjnego pozostawiono, czy nie wyklucza on możliwości realizacji egzekucji w dalszej perspektywie czasowej. W przedmiotowej sprawie takiej możliwości nie wykluczono”.

Oczywiście rację miał organ twierdząc, że do jego kompetencji wynikających z przydanego mu przez ustawodawcę uznania administracyjnego należy podjęcie decyzji co do umorzenia postępowania egzekucyjnego. I może odmówić umorzenia w przypadku, gdy stwierdzi, że w przyszłości jest szansa na skuteczną egzekucję, warunkiem jednak takiej decyzji jest dokładne zbadanie istnienia w wyjaśnionym stanie faktycznym przesłanki umorzenia z art. 59 § 2 ustawy o u.p.e.a.

Pomocna w tym zakresie może być instytucja wyjawienia majątku przewidziana w art. 71 § 1 ustawy o u.p.e.a. Powołany przepis stanowi, że jeżeli egzekucja administracyjna należności pieniężnych staje się bezskuteczna, organ egzekucyjny lub wierzyciel może zwrócić się do sądu o nakazanie zobowiązanemu wyjawienia majątku, zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania cywilnego. P. Pietrasz w komentarzu do art. 59 § 2 u.p.e.a. wskazuje, że najczęściej stosowaną metodą prowadzącą do uzyskania wiedzy o majątku zobowiązanego jest właśnie instytucja wyjawienia majątku, o której mowa w art. 71 u.p.e.a. (por. P. Pietrasz, w: Postępowanie egzekucyjne w administracji, Komentarz do art. 59 § 2, System Informacji Prawnej LEX, stan prawny 1 grudnia 2010 r., teza 5.3).

Warto w tym miejscu powołać wyrok WSA w Gliwicach, przywołany zresztą przez organ na poparcie swojego stanowiska co do możliwości podjęcia przez niego wyboru odnośnie prowadzenia bądź umorzenia postępowania egzekucyjnego, w którym w sposób jednoznaczny wskazano na moment, w którym brak możliwości wyegzekwowania dochodzonych kwot umożliwia podjęcie decyzji co do odmowy umorzenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na istniejącą w perspektywie czasowej możliwość zaspokojenia w drodze egzekucji należności wierzyciela. Tym momentem jest ustalenie na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego, że w stanie faktycznym występuje przesłanka do umorzenia – bezskuteczność egzekucji. W orzeczeniu tym stwierdzono, że nawet w wypadku posiadania przez organ egzekucyjny wiedzy, o braku w danym momencie możliwości wyegzekwowania dochodzonych kwot (z uwagi na stan majątku zobowiązanego) organ

egzekucyjny może, ale nie jest zobligowany do umorzenia postępowania egzekucyjnego (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 402/10, LEX nr 748229).

Podkreślić w tym miejscu należy, że podstawę faktyczną do podjęcia takiego rozstrzygnięcia stanowi wyjaśniony stan faktyczny związany z przesłanką umorzenia wynikającą z art. 59 § 2 u.p.e.a., z którego wynika zaistnienie bezskuteczności egzekucji (postanowienie uznaniowe). Oczywiście odmowa umorzenia postępowania egzekucyjnego może zachodzić także w sytuacji, gdy nie stwierdzono fakultatywnej przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego, jednak i w tym przypadku, aby podjąć skutecznie takie rozstrzygnięcie niezbędne jest przeprowadzenie stosownego postępowania co do ustalenia istnienia przesłanki umorzenia z art. 59 § 2 u.p.e.a (postanowienie związane).

Zauważyć także należy, że w myśl art. 61 omawianej ustawy w razie umorzenia postępowania egzekucyjnego z przyczyny określonej w art. 59 § 2 wszczęcie ponownej egzekucji może nastąpić wówczas, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych.

Tak więc zobowiązany występujący o umorzenie postępowania egzekucyjnego w administracji musi liczyć się z możliwością odmowy umorzenia tego postępowania nawet w sytuacji, gdy zachodzi przesłanka do jego umorzenia. Także winien mieć świadomość możliwości wszczęcia po ewentualnym umorzeniu postępowania egzekucyjnego ponownej egzekucji w przypadku, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych.

Orzeczenie jest prawomocne.

4. Sprawy ogólnoadministracyjne

4. 1. Ustalenie odpłatności za przyznanie pomocy w formie usług opiekuńczych

Badając zasadność skargi w sprawie II SA/Bd 2/12 Sąd podkreślił, iż **istotnym elementem odpłatności za usługi opiekuńcze jest cena za te usługi, zaś z przepisu art. 50 ust. 6 u.p.s. wynika dla rady gminy obowiązek ustalenia w uchwale podjętej na jego podstawie m.in. szczegółowych warunków odpłatności za usługi, o jakich mowa w tym przepisie prawa**

Zdaniem Sądu sporna pomiędzy stronami była kwestia odpłatności, do jakiej został zobowiązany skarżący za przyznane mu usługi opiekuńcze w tym ewentualne zaistnienie przesłanek do zwolnienia z tej opłaty.

W tym względzie należało wskazać, iż ustawodawca przyjął jako zasadę odpłatne świadczenie usług opiekuńczych, przy czym określenie szczegółowych warunków ustalenia odpłatności zostało powierzone radzie danej gminy. Wynika to z art. 50 ust. 6 u.p.s., zgodnie z którym rada gminy określa, w drodze uchwały, szczegółowe warunki przyznawania i odpłatności za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi, oraz szczegółowe warunki częściowego lub całkowitego zwolnienia od opłat, jak również tryb ich pobierania. Organ pomocy społecznej, ustalając odpłatność za usługi opiekuńcze jest zatem związany zasadami określania odpłatności za takie usługi, ustalonymi w uchwale przez właściwą radę gminy i tylko na podstawie takiej uchwały może być określona odpłatność w konkretnej wysokości.

W przedmiotowej sprawie podstawą określania wysokości opłaty jak też ewentualnego stwierdzenia, iż zachodzą przesłanki do zwolnienia z opłaty, była uchwała nr 137/11 Rady Miasta Torunia z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie szczegółowych warunków przyznawania i odpłatności za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi, szczegółowych warunków częściowego lub całkowitego zwolnienia od opłat, trybu ich pobierania oraz zasad zwrotu wydatków za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze (Dz. Urz. Woj. Kujawsko – Pomorskiego z 2011 r., Nr 158, poz. 1328). Stosownie do § 3 tej uchwały w decyzji o przyznaniu pomocy w formie usług opiekuńczych i specjalistycznych usług opiekuńczych określa się wykonawcę usług, wysokość odpłatności, którą ponosi świadczeniobiorca za 1 godzinę przyznanych usług oraz sposób jej uiszczenia. Zgodnie zaś z § 4 uchwały „osoby korzystające z usług opiekuńczych i specjalistycznych usług opiekuńczych ponoszą odpłatność za 1 godzinę usług w zależności od posiadanego dochodu określonego w przepisach ustawy o pomocy społecznej, według tabeli stanowiącej załącznik do uchwały”. W owej tabeli prawodawca lokalny w kolumnach z lewej strony wskazał kolejne przedziały „procentowego dochodu według kryterium dochodowego z ustawy o pomocy społecznej” (poczynając od przedziału „0,01 do 100,00” a kończąc na przedziale „640,01 do 100.000”) natomiast w kolumnach z prawej strony określił „wysokość odpłatności w procentach od ceny usługi za 1 godzinę usług” z podziałem na przypadki osoby samotnej i „w rodzinie”, przyporządkowując poszczególnym przedziałom dochodu

(tj. przedziałom z lewej strony tabeli) odpowiednią liczbę procentu od 0 (dla „procentowego dochodu” w przedziale od 0,01 do 100,00) do 100 (dla „procentowego dochodu” w przedziale „640,01 do 100.000”). Przy takiej konstrukcji tabeli ustalenie wysokości opłaty za 1 godzinę usługi opiekuńczej wymaga zatem znajomości kryterium dochodowego, dochodu (w rozumieniu przepisów u.p.s.) osoby ubiegającej się o przyznanie usługi oraz „ceny usługi za 1 godzinę usług”. W treści uchwały nie została jednakże określona owa „cena usługi za 1 godzinę usług”.

W tym miejscu należało wskazać, że ustanowiona na podstawie art. 50 ust. 6 u.p.s. uchwała Rady Miasta Torunia nr 137/11 z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie określenia szczegółowych warunków przyznawania i odpłatności za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi oraz szczegółowych warunków częściowego lub całkowitego zwolnienia od opłat, jak również ich pobierania – jest aktem prawa miejscowego (por. wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 8 lutego 2006 r., sygn. akt IV SA/Wr 637/04 i z dnia 14 lutego 2006 r., sygn. akt IV SA/Wr 600/04, WSA w Poznaniu z dnia 4 października 2006 r., sygn. akt IV SA/Po 25/05 oraz WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2011 r., sygn. akt IV SA/Gl 193/10, opubl. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych - w skrócie „CBOSA”, dostępnej poprzez stronę internetową <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Skoro uchwała ta ma charakter aktu prawa miejscowego, powinna spełniać wymogi prawne ustanowione dla tej kategorii źródeł prawa. Punktem wyjścia tych wymogów jest regulacja art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym źródłami powszechnie obowiązującego prawa w Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

Art. 94 Konstytucji RP stanowi, że organy jednostek samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie ustaw i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów, a zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa. Naczelną zasadą prawa administracyjnego jest zakaz domniemania kompetencji. Ponadto normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny. Jednocześnie zakazuje się dokonywania wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych oraz wyprowadzania kompetencji w drodze analogii.

Przesłanki zgodności z prawem uchwały rady gminy określone zostały w art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym. Zgodnie z owym przepisem

prawa, uchwała lub zarządzenie organu gminy sprzeczne z prawem są nieważne. Podstawą stwierdzenia nieważności takiego aktu jest zatem uznanie, że doszło do istotnego naruszenia prawa. Postanowienia uchwały rady gminy będącej aktem prawa miejscowego, nie mogą naruszać przepisów ustawy zawierających delegację do ich podjęcia, przepisów Konstytucji RP oraz innych ustaw pozostających w pośrednim, bądź bezpośrednim związku z regulowaną materią (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 marca 2012 r., sygn. akt IV SA/Wr 851/11, opubl. w CBOSA).

Dokonując oceny legalności we wskazany wyżej sposób uchwały Rady Miasta Torunia nr 137/11, stanowiącej podstawę prawną zaskarżonej decyzji, Sąd doszedł do wniosku, iż § 3 i § 4 tej uchwały naruszają w sposób istotny przepis art. 50 ust. 6 u.p.s. Z przepisu tego (wyżej już cytowanego) wynika upoważnienie rady gminy do określenia:

- szczegółowych warunków przyznawania i odpłatności za usługi opiekuńcze i specjalistyczne usługi opiekuńcze, z wyłączeniem specjalistycznych usług opiekuńczych dla osób z zaburzeniami psychicznymi,
- szczegółowych warunków częściowego lub całkowitego zwolnienia od opłat,
- trybu ich pobierania.

Istotnym elementem odpłatności za usługi opiekuńcze jest cena za te usługi, zaś z przepisu art. 50 ust. 6 u.p.s. wynika dla rady gminy obowiązek ustalenia w uchwale podjętej na jego podstawie m.in. szczegółowych warunków odpłatności za usługi, o jakich mowa w tym przepisie prawa (por. ww. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 marca 2012 r., sygn. akt IV SA/Wr 851/11). Analizowana uchwała w § 3 i § 4 nie określa przesłanek kształtowania ceny za usługę, umożliwiając tym samym w tym zakresie dowolność rozstrzygnięcia organowi pomocy społecznej. Tak też się stało w kontrolowanej sprawie, gdzie w decyzji organu I instancji wskazano cenę za 1 godzinę usługi, nie wskazując jednocześnie, co było podstawą ustalenia takiej a nie innej ceny. Przesłanki ustalenia tej ceny nie wynikają jednocześnie z ww. uchwały Rady Miasta.

Sąd Administracyjny jest uprawniony - na podstawie art. 178 Konstytucji RP oraz art. 4 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych - do odmowy zastosowania w sprawie aktu rangi podustawowej, a więc także aktu prawa miejscowego ustanowionego przez organ jednostki samorządu terytorialnego (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 grudnia 2006 r., sygn. akt II SA/Ol 119/06). Kierując się tą zasadą Sąd w przedmiotowej sprawie uznał, iż uchwała Rady Miasta Torunia z dnia 137/11 z dnia 30 czerwca 2011 r., jako naruszająca w istotny sposób art. 50 ust. 6 u.p.s. w zakresie ustalenia przesłanek kształtujących cenę za 1 godzinę usługi opiekuńczej, nie mogła być podstawą

prawną ustalenia odpłatności za usługi opiekuńcze przez organ administracji. W rezultacie, wobec braku stosownej podstawy prawnej – na podstawie art. 145 § 2 p.p.s.a. w związku z art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. Sąd stwierdził nieważność tej części decyzji, która zawiera rozstrzygnięcie w przedmiocie opłaty za usługi opiekuńcze, tj. decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Toruniu w części, w jakiej utrzymuje w mocy pkt 2 i pkt 4 decyzji Prezydenta Miasta Torunia z dnia 9 września 2011 r. oraz konsekwentnie - pkt 2 i pkt 4 decyzji Prezydenta Miasta Torunia z dnia 9 września 2011 r.

Sąd nie dopatrył się naruszenia prawa odnośnie tej części rozstrzygnięcia w której następuje przyznanie skarżącemu usługi, co oznacza, iż ma on prawo do tych usług, aczkolwiek, ze względu na brak podstawy prawnej do określenia wysokości odpłatności za przyznane usługi – są one przyznane skarżącemu nieodpłatnie.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

4. 2. Wydanie kopii nagrania w postaci płyty

W sprawie II SA/Bd 533/12 Sąd wyraził pogląd, iż **wniosek skarżącej o wyrażenie zgody na zrobienie kopii płyty mieści się w dyspozycji przepisu art. 73 § 1 K.p.a., określającego formy udostępniania akt sprawy w postępowaniu administracyjnym.**

Spór w niniejszej sprawie dotyczył możliwości wydania kopii nagrania wideo znajdującego się w aktach sprawy. Organ odwoławczy stanął na stanowisku, że żądanie sporządzenia kopii takiego nagrania nie mieści się w uprawnieniach, jakie przysługują stronie z mocy art. 73 § 1 k.p.a. Brak jest przy tym szerszej argumentacji, dlatego powyższa konstatacja ma stanowić podstawę do odmowy udostępnienia kopii płyty stronie postępowania.

W ocenie Sądu stanowisko to było błędne i nie znajdowało oparcia w regulacji prawnej. Kodeks postępowania administracyjnego nie wyznacza technicznych sposobów realizacji uprawnienia strony określonego w art. 73 § 1 k.p.a., a tym samym za dopuszczalną uznać należy każdą powszechnie dostępną technikę sporządzania kopii. W związku z powyższym sporządzanie kopii w rozumieniu powołanego przepisu może być dokonywane za pomocą wszystkich nowoczesnych urządzeń służących do powielania i utrwalania materiałów oraz informacji, nie wyłączając skanerów czy też nagrywarek CD. Dlatego Sąd w niniejszej sprawie wyraził pogląd, iż wniosek skarżącej o wyrażenie zgody na zrobienie kopii płyty mieści się w dyspozycji przepisu art. 73 § 1 K.p.a., określającego formy udostępniania akt sprawy w postępowaniu administracyjnym.

Jak już nadmieniono, wyłączenia od zasady udostępniania akt sprawy stronom postępowania administracyjnego określa przepis art. 74 K.p.a. Nie ulegało jednak wątpliwości, iż akta rozpoznawanej sprawy administracyjnej nie są opatrzone klauzulą tajności. Organ administracji publicznej nie wyłączył dostępu do akt sprawy ze względu na ważny interes państwowy. Przepis art. 74 K.p.a. określający wyjątki od zasady udostępniania akt stronom postępowania nie może być interpretowany w sposób rozszerzający. Organ administracji publicznej nie może kreować zakresu udostępnienia akt sprawy administracyjnej nie mając ku temu podstawy ustawowej. Należy również pamiętać, że regulacje zawarte w przepisach K.p.a. o udostępnieniu akt są bezpośrednio związane z dwiema podstawowymi zasadami postępowania administracyjnego jakimi są zasada jawności oraz zasada czynnego udziału stron w postępowaniu. Takie zaś rozumienie procesowych uprawnień strony sprawia, że omawiany przepis nie może być rozumiany jako wyłączający możliwość domagania się sporządzenia kopii akt w wersji elektronicznej za pomocą właściwego urzędu.

Odnosząc się do stanowiska organu odwołującego się do argumentu ochrony praw autorskich wynikającej z ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz. U. 2006 r., Nr 90 poz. 631 ze zm.), i pomijając wadliwość ustalenia przez organ, że przedmiotowe nagranie video ukazujące działkę rekreacyjną jest utworem, o którym mówią przepisy art. 1 ust. 1 i 2 w/w ustawy, to należało dodatkowo wskazać, że twórcom przysługują autorskie prawa osobiste oraz autorskie prawa majątkowe, mające charakter cywilnych praw podmiotowych, których ochrona należy do kompetencji uprawnionego podmiotu, a nie organu administracji publicznej. Udostępnienia akt nie można uznać za sposób rozpowszechniania filmu jako utworu. A zatem udostępnienie nagrania, jako części akt sprawy administracyjnej, nie narusza ani praw osobistych, ani majątkowych twórcy, nie uprawnia bowiem strony, której nagranie to udostępniono do jego wykorzystania dla celów innych niż cele procesowe (zaznajamianie się z materiałem sprawy).

Wskazać także należało, że strona wnosząca o przeprowadzenie określonego dowodu w postępowaniu administracyjnym, musi brać pod uwagę okoliczność, iż konkretny fakt uznaje się za udowodniony, gdy pozostałe strony miały możliwość wypowiedzenia się co do tego dowodu, a więc wtedy, kiedy dowód ten zostanie udostępniony pozostałym stronom postępowania. Nie ma przy tym znaczenia forma tego udostępnienia: bezpośrednio, czy za pośrednictwem określonego nośnika informacji.

Orzeczenie jest prawomocne.

4. 3. Ponowne rozpoznanie wniosku o przyznanie stypendium rektora dla najlepszych studentów

W sprawie II SA/Bd 283/12 Sąd uznał, iż **w sytuacji, gdy decyzja w sprawie stypendium rektora dla najlepszych studentów nie jest wydawana osobiście przez osobę piastującą funkcję organu (rektora), lecz przez upoważnione przez niego osoby lub organ - komisję stypendialną (na zasadach określonych w art. 175 ust. 4 w zw. z art. 177 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym), przy ponownym rozpoznaniu sprawy, zastosowanie będzie miało wyłączenie, o którym mowa w art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a.**

Materialnoprawną podstawę rozpatrzenia sprawy, zainicjowanej wnioskiem skarżącego o przyznanie stypendium rektora dla najlepszych studentów, i wydania zaskarżonej decyzji stanowiły przepisy ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 164, poz. 1365 z późn. zm.) – zwanej dalej ustawą.

Zgodnie z art. 207 ust. 1 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, do decyzji podjętych przez organy uczelni w indywidualnych sprawach studenckich stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego oraz przepisy o zaskarżaniu decyzji do sądu administracyjnego.

W myśl art. 207 ust. 2 ustawy, decyzje wydawane przez rektora w pierwszej instancji są ostateczne. W takim przypadku stosuje się odpowiednio art. 127 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Powołane regulacje prawne nie pozostawiają wątpliwości, że postępowanie w sprawie przyznania stypendium rektora dla najlepszych studentów winno być prowadzone z uwzględnieniem regulacji K.p.a., a faktu tego nie zmienia powierzenie kontroli instancyjnej rozstrzygnięć wydanych w tym postępowaniu temu samemu organowi w ramach postępowania wywołanego wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy (art. 127 § 3 K.p.a. w zw. z art. 207 ust. 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym). Zgodnie bowiem z art. 127 § 3 K.p.a., do wniosku tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań, które z kolei (w art. 140 K.p.a.) odsyłają w sprawach nieuregulowanych do odpowiedniego stosowania przepisów o postępowaniu przed organami pierwszej instancji. Nadto, organy odwoławcze zobowiązane są do stosowania przepisów wspólnych wszystkim postępowaniom uregulowanym w K.p.a. zawartych w Dziale I Kodeksu zatytułowanym "Przepisy ogólne".

W tej ostatniej grupie przepisów znajduje się natomiast art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a., w świetle którego, pracownik organu administracji publicznej podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawie w której brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Z tego

samemu powodowi wyłączeniu od udziału w postępowaniu podlega członek organu kolegiального, jakim niewątpliwie jest komisja stypendialna (art. 27 § 1 K.p.a.). Zauważono, że takie brzmienie przepisu ten uzyskał z dniem 11 kwietnia 2011r. w wyniku nowelizacji wprowadzonej na mocy art. 1 pkt 4 w zw. z art. 4 ustawy z dnia 3 grudnia 2010r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2011, Nr 6, poz. 18 ze zm.). W uzasadnieniu projektu powołanej ustawy wskazano zaś, że „celem tej nowelizacji jest wyłączenie pracowników, którzy brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji, zarówno pracowników organu I instancji, jak również pracowników ministerstw i urzędów centralnych, którzy przygotowują i podpisują decyzje ministrów i kierowników urzędów centralnych wydawanych na skutek rozpatrzenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy”.

Zasada wyłączenia pracownika od udziału w sprawie w wyższej instancji stanowi dla strony gwarancję procesową bezstronnego, dwustronnego rozpoznania sprawy, zgodnie z zasadą dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, wyrażoną w art. 15 K.p.a. Realizacja tej zasady ma na celu zapewnić, iż nikt nie będzie sędzią we własnej sprawie, gdyż z wydanym poprzednio rozstrzygnięciem zwykle się identyfikuje przy jego ponownej ocenie (tak Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 22 lutego 2007 r. sygn. akt II GPS 2/06). Stąd rozpatrując sprawę ponownie w postępowaniu odwoławczym, bezwzględnie należy oceniać, czy jest możliwe zastosowanie przesłanki wyłączenia pracownika przewidzianej w art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a.

Sąd podkreślił, że zagadnienie dotyczące stosowania przepisu art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a. wywoływało w orzecznictwie rozbieżności. Na tym tle wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 22 lutego 2007 r., sygn. akt II GSP 2/06, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt P 57/07, a także Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów w wyroku z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt II OPS 2/09 (ONSAiWSA 2009, nr 4, poz. 60). W myśl opisanego uchwały, przepisy o wyłączeniu pracownika powinny mieć zastosowanie do członka samorządowego kolegium odwoławczego, jak również do osoby piastującej funkcję organu, gdyż w sytuacji, gdy dochodzi do ponownego rozpatrzenia wniosku przez ten sam organ, trzeba bezwzględnie oceniać, czy jest możliwe zastosowanie przesłanki wyłączenia pracownika. Jednak w świetle uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 maja 2010 r., sygn. akt I OPS 13/09, przepis art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a. nie ma zastosowania do osoby piastującej funkcję ministra w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 K.p.a. w postępowaniu, o jakim mowa w art. 127 § 3 K.p.a.

W ocenie Sądu, zasada ta znajdowała zastosowanie również przy rozpatrywaniu sprawy wskutek złożenia wniosku o jej ponowne rozpoznanie w sprawach dotyczących stypendium rektora dla najlepszych studentów, ponieważ omówiona nowelizacja, wobec odesłania w art. 207 ust. 2 ustawy do odpowiedniego stosowania art. 127 § 3 K.p.a., dotyczy zarówno decyzji wydawanych przez rektora (organ monokratyczny), jak również członków komisji stypendialnej, działających z upoważnienia rektora. Wobec powyższego, w sytuacji, gdy decyzja w sprawie stypendium rektora dla najlepszych studentów nie jest wydawana osobiście przez osobę piastującą funkcję organu (rektora), lecz przez upoważnione przez niego osoby lub organ - komisję stypendialną (na zasadach określonych w art. 175 ust. 4 w zw. z art. 177 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym), przy ponownym rozpoznaniu sprawy, zastosowanie będzie miało wyłączenie, o którym mowa w art. 24 § 1 pkt 5 K.p.a. .

Wskazano, że w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 października 2011 r. (zmiany wprowadzone ustawą z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy - Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz o zmianie niektórych innych ustaw Dz.U. Nr 84, poz. 455), zgodnie z art. 175 ustawy, w uczelni posiadającej podstawowe jednostki organizacyjne stypendia za wyniki w nauce przyznawane były przez kierownika podstawowej jednostki organizacyjnej, bez konieczności składania wniosku przez studenta. Od decyzji tego organu przysługiwało studentowi odwołanie do rektora składane w terminie czternastu dni od otrzymania decyzji.

Wobec wskazanej powyżej zmiany przepisu art. 175 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i wynikającej z niej (od dnia 1 października 2011 r.) kompetencji do dwukrotnego rozpoznania sprawy nie tylko przez rektora, ale także do przekazania uprawnień w tym zakresie odpowiedniej komisji stypendialnej, obowiązkiem rektora uczelni jest zapewnienie, w porozumieniu z właściwym organem samorządu studenckiego, takiego zorganizowania trybu pracy organów kolegialnych (także ukształtowanie struktury ilościowej i osobowej), aby istniały szczegółowe uregulowania zapewniające przestrzeganie norm procedury administracyjnej, w tym wyeliminowanie sytuacji, kiedy ta sama osoba bierze udział w ponownym rozpoznaniu sprawy, w której brała udział w wydaniu zaskarżonej przez stronę postępowania decyzji.

Obowiązujące regulacje ustawowe nie wprowadzają żadnych ograniczeń, które uniemożliwiałyby ukształtowanie składu i trybu pracy komisji stypendialnych w sposób gwarantujący rozpoznanie indywidualnych spraw administracyjnych studentów zgodnie

z wymogami procedury administracyjnej, w tym w sposób zapewniający obiektywne rozpoznanie sprawy co do istoty w dwuinstancyjnym postępowaniu.

Orzeczenie jest prawomocne

4. 4. Warunki zabudowy

W ocenie Sądu rozpoznającego przedmiotową sprawę II SA/Bd 696/12, należało stwierdzić, że **elektrociepłownia na biogaz, obejmująca zamierzeniem kompleks obiektów, nie jest urządzeniem infrastruktury technicznej, o jakim mowa w art. 61 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.**

Wójt Gminy na podstawie art. 60 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80 poz. 717 z późn. zm.) oraz art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r., Nr 98 poz. 1071 z późn. zm.), dalej zwanej k.p.a., odmówił ustalenia warunków zabudowy oraz wymagań dotyczących zabudowy i zagospodarowania terenu dla inwestycji polegającej na budowie elektrociepłowni na biogaz o zainstalowanej mocy elektrycznej jednostki wytwórczej do 0,5 MW - przetwarzanie biomasy pochodzenia rolniczego. Decyzja powyższa wydana została na skutek uchylecia przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze poprzedniej decyzji Wójta Gminy w tym samym przedmiocie i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji.

Przyczyną ponownej odmowy ustalenia warunków zabudowy było uznanie przez organ I instancji, że wnioskowana inwestycja nie spełnia warunku tzw. dobrego sąsiedztwa, o którym mowa w art. 61 ust. 1 pkt 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, a w konsekwencji nie spełnia łącznie wszystkich warunków określonych w art. 61 ust 1 pkt 1-5 tej ustawy.

W przedmiotowej sprawie problemem wymagającym rozważenia był charakter przedmiotowej inwestycji określonej jako elektrociepłownia na biogaz.

W ocenie Sądu obiekt ten nie miał charakteru elektrowni wiatrowych, które są urządzeniami służącymi do wykorzystania siły wiatru dla produkcji energii. Elektrociepłownie na biogaz nie mieszczą się w pojęciu urządzeń infrastruktury technicznej, których lokalizacja nie wymaga spełnienia wymogów wynikających z zasady dobrego sąsiedztwa, ponieważ nie są one, tak jak elektrownie wiatrowe, obiektami stanowiącymi funkcjonalną całość złożoną z różnych elementów budowlanych (w postaci między innymi

fundamentów oraz wieży lub masztu), a także urządzeń technicznych, takich jak generator. Powyższe potwierdza stan faktyczny sprawy.

Zgodnie z wnioskiem inwestora, planowana inwestycja polegała na budowie elektrociepłowni na biogaz o zainstalowanej mocy elektrycznej jednostki wytwórczej do 0,5 MW – przetwarzanie biomasy pochodzenia rolniczego.

Zakres planowanej inwestycji obejmował cały kompleks obiektów budowlanych, które składają się na inwestycję, służącą do przetwarzania biomasy pochodzenia rolniczego w obiekcie stanowiącym elektrociepłownię na biogaz o zainstalowanej mocy elektrycznej jednostki wytwórczej do 0,5 MW

Wymienione powyżej zamierzenie, na które składa się na budowa obiektów budowlanych lub wykonanie innych robót budowlanych powoduje zmianę zagospodarowania terenu, dla którego obowiązujący plan zagospodarowania przestrzennego wygasł. Zmianę taką powoduje również zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części.

Stosownie zatem do art. 59 ust. 1 ustawy, zamierzenie powyższe wymaga ustalenia, w drodze decyzji, warunków zabudowy.

Charakter obiektów i robót budowlanych, które inwestor zamierza wybudować w przeważającej większości wymaga spełnienia warunku dobrego sąsiedztwa, zawartego w art. 61 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Planowane zamierzenia wymaga oceny w całości. Winno być postrzegane jako kompleks architektoniczny, ponieważ decyzja o warunkach zabudowy akceptuje zmianę zagospodarowania terenu spowodowaną budową obiektów oraz robót budowlanych, a nie finalny produkt otrzymany na skutek zrealizowanej inwestycji, jaką jest energia pozyskiwana z produktów odnawialnych.

Zamierzenie polegające na budowie elektrowni na biogaz, na którą składają się konkretne obiekty budowlane, wymaga spełnienia przesłanki z art. 61 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 z późn. zm.)

Przyjmując przeciwne wnioskowanie, każda budowa zakładu służącego do produkcji energii, który obejmowałby kompleks obiektów budowlanych z zapleczem technicznym, stanowiłaby obejście warunku dobrego sąsiedztwa.

Zarzut naruszenia art. 61 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym okazał się z powyższych względów niezasadny.

Sąd podzielił przekonujące stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji i odpowiedzi na skargę udzielonej przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze,

że w przeciwieństwie do elektrowni wiatrowych, elektrociepłownie na biogaz nie stanowią urządzeń infrastruktury technicznej w rozumieniu omawianego przepisu. Słuszne są wywody strony skarżącej, że ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym nie definiuje pojęcia "infrastruktura techniczna". W celu ustalenia jego znaczenia niezbędne jest zastosowanie reguł wykładni prawa. Podstawowym rodzajem wykładni przepisów prawa jest zaś wykładnia językowa (gramatyczna), której zasady nakazują w przypadku braku definicji legalnej danego pojęcia, nadawać mu znaczenie możliwie najbliższe potocznemu rozumieniu danego wyrazu lub zwrotu.

W ocenie Sądu rozpoznającego przedmiotową sprawę, należało stwierdzić, że elektrociepłownia na biogaz, obejmująca zamierzeniem kompleks obiektów, nie jest urządzeniem infrastruktury technicznej, o jakim mowa w art. 61 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Z tego też względu w przedmiotowej sprawie, w związku z planowanym przedsięwzięciem, znajdują zastosowanie przepisy art. 61 ust. 1 pkt 1 i 2 tej ustawy. Wiąże się to z koniecznością prowadzenia postępowania, mającego na celu wyjaśnienie przesłanek uregulowanych w ww. przepisach.

Przepis art. 61 ust. 1 pkt 1 nie był wyłączony przez art. 61 ust. 3 w tej sprawie, miał zastosowanie i stanowił podstawę rozstrzygnięć organów administracyjnych, które są zgodne z prawem.

Zgodnie z art. 3 pkt 12 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006, Nr 89, poz.625 ze zm.), podmiot prowadzący działalność poprzez prowadzenie elektrociepłowni na biogaz będzie spełniał kryteria przedsiębiorstwa energetycznego, przez które rozumie się podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania, przetwarzania, magazynowania, przesyłania, dystrybucji paliw albo energii lub obrotu nimi.

W procesie produkcji będzie powstawał biogaz rolniczy, przez który zgodnie z art. 3 pkt 20a Prawa energetycznego należy rozumieć paliwo gazowe, otrzymywane w procesie fermentacji metanowej surowców rolniczych, produktów ubocznych rolnictwa, płynnych lub stałych odchodów zwierzęcych, produktów ubocznych lub pozostałości z przetwórstwa produktów pochodzenia rolniczego lub biomasy leśnej, z wyłączeniem gazu pozyskanego z surowców pochodzących z oczyszczalni ścieków oraz składowisk odpadów.

Biogaz rolniczy nie jest odnawialnym źródłem energii, o którym stanowi art. 3 pkt 20 Prawa energetycznego, a przez które należy rozumieć źródło wykorzystujące w procesie przetwarzania energię wiatru, promieniowania słonecznego, geotermalną, fal, prądów i pływów morskich, spadku rzek oraz energię pozyskiwaną z biomasy, biogazu

wysypiskowego, a także biogazu powstałego w procesach odprowadzania lub oczyszczania ścieków albo rozkładu składowanych szczątków roślinnych i zwierzęcych.

Z treści powyższych definicji wynika, że zależnie czy energia będzie powstawała z odnawialnych źródeł energii, czy też jako biogaz rolniczy, różne będą wymagania techniczne do ich pozyskania.

O ile same urządzenia infrastruktury technicznej podlegają zwolnieniu z rygorów art. 61 ust. 1 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, to tego przywileju pozbawione są obiekty budowlane, które stanowią budynki wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, czy też budowle stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 1 lit. a i b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane - Dz.U. z 2010, Nr 243, poz.1623 ze zm.).

W związku z powyższym będą podlegały rygorom art. 61 ust. 1 ustawy chociażby drogi, place wewnętrzne, parking, budynek techniczno-socjalno-bytowy, budynek suszarni.

Będą to obiekty budowlane powiązane ze sobą technologicznie i funkcjonalnie, czemu skarżący nie zaprzecza (str. 10 skargi). Surowiec do produkcji biogazu ma być pozyskiwany z okolicznych gospodarstw rolnych.

Oznacza to, że planowane zamierzenie jest zaliczane do obiektów produkcyjnych, odpowiadających charakterowi zabudowy produkcyjnej, o której stanowi § 2 pkt 1 lit. d rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie oznaczeń i nazewnictwa stosowanych w decyzji o ustaleniu lokalizacji inwestycji celu publicznego oraz w decyzji o warunkach zabudowy (Dz.U. z 2003, Nr 164 poz. 1589).

Organ odwoławczy w zaskarżonej decyzji słusznie zatem zwrócił uwagę, że przedmiotowe przedsięwzięcie klóci się z istniejącą w obszarze analizowanym rozproszoną zabudową zagrodową i w mniejszym stopniu mieszkaniową.

W ocenie Sądu organy prawidłowo przeprowadziły analizę funkcji oraz cech zabudowy i zagospodarowania terenu zgodnie z wymogami § 9 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie sposobu ustalania wymagań dotyczących nowej zabudowy i zagospodarowania terenu w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego (Dz. U. z 2003 r., Nr 164, poz. 1588). Warunki i wymagania dotyczące nowej zabudowy i zagospodarowania terenu, których nie spełnia zamierzenie inwestycyjne ustalono w decyzji o warunkach zabudowy, zawierającej część tekstową i graficzną. Wyniki analizy, o której mowa w § 3 ust. 1, powyższego rozporządzenia zawierające część tekstową i graficzną, stanowią załącznik do decyzji o warunkach zabudowy. Część graficzna decyzji o warunkach zabudowy oraz część graficzna analizy, o

której mowa w § 3 ust. 1, sporządzona została na kopiach mapy, o której mowa w art. 52 ust. 2 pkt 1 ustawy, w czytelnej technice graficznej, zapewniającej możliwość wykonywania ich kopii. Część graficzną analizy, o której mowa w § 3 ust. 1, sporządzona została z uwzględnieniem nazewnictwa i oznaczeń graficznych stosowanych w decyzji o warunkach zabudowy.

W niniejszej sprawie inwestycja nie dotyczyła zabudowy zagrodowej w rozumieniu § 3 pkt 3 rozp. z dnia 12 kwietnia 2002 r., ponieważ nie dotyczy ona rozbudowy rodzinnego gospodarstwa hodowlanego. Planowany obiekt ma powstać na cele produkcyjne.

Przy ocenie warunków zabudowy nie ma znaczenia, że produkcja biogazu będzie ściśle związana z rolnictwem poprzez wytwarzanie masy pofermentacyjnej, wykorzystywanej jako nawóz. To, że w ramach zamierzenia inwestycyjnego będą zlokalizowane budowle rolnicze, nie przesądza przy ocenie całego zamierzenia, że mamy do czynienia z zabudową zagrodową.

Orzeczenie nie jest prawomocne.

ROZDZIAŁ IV

POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE

W 2012 roku nie odbyło się ani jedno posiedzenie mediacyjne.

Postępowanie uproszczone miało miejsce w 10 sprawach ze skarg na decyzje Kierownika Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych. W sprawie II SA/Bd 1178/11 uchylono decyzję I i II instancji, natomiast w sprawie II SA/Bd 58/12 stwierdzono nieważność decyzji I i II instancji. Pozostałe sprawy z wymienionej kategorii zakończono wyrokiem oddalającym skargę.

ROZDZIAŁ V

PRAWO POMOCY

W 2012 roku w WSA w Bydgoszczy zarejestrowano łącznie 1190 wniosków o przyznanie prawa pomocy, z czego w 462 sprawach zawarto wnioski o przyznanie prawa pomocy w postaci zwolnienia od kosztów sądowych, w 36 o ustanowienie pełnomocnika procesowego, a w 692 o zwolnienie od kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika procesowego. Wnioski zostały rozpatrzone pozytywnie w całości w 243 sprawach (20,42 % załatwień praw pomocy). Sąd uwzględnił prośbę skarżących przyznając prawo pomocy częściowo w 57 przypadkach, natomiast w 536 sprawach wydano postanowienia o odmowie przyznania prawa pomocy (45,04 % 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	462	399	137	13	195	54	
		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	36	35	27		6	2	
		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	692	473	79	44	335	12	3
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							

ROZDZIAŁ VI POZAORZECZNICZA DZIAŁALNOŚĆ SĄDU

1. Narady

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

Podczas narad poruszane były między innymi następujące zagadnienia:

- problematyka opodatkowania podatkiem dochodowym czynności wniesienia udziałów lub akcji do funduszu inwestycyjnego;
- analiza orzecznictwa spraw z zakresu polityki rozwoju;
- dopuszczalność prokonstytucyjna i systemowa wykładni art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2003r. o świadczeniach rodzinnych (tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. nr 139, poz. 992 ze zm.);
- analiza opracowania pt. „Budowle jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych z lat 2006-2010 i I półrocza 2011 r.”;
- problematyka rozpoznawania skarg na przewlekłość postępowania administracyjnego w oparciu o materiał opracowany przez Biuro Orzecznictwa NSA – „Sposoby rozstrzygnięcia sporów na przewlekłość postępowania administracyjnego”;
- podsumowanie wizytacji rozpraw przeprowadzonych w wojewódzkich sądach administracyjnych w 2011r.;
- problem uprawnień rolników do świadczeń pielęgnacyjnych – rozbieżności w orzecznictwie.

2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe

W 2012 r. sędziowie uczestniczyli w następujących konferencjach:

- Seminarium „Stosowanie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka w polskim porządku prawnym” – Standardy praw człowieka w orzecznictwie TK – Sędzia polski wobec trzech porządków prawnych – Uniwersytet Warszawski – 17 marca 2012 r.;
- Konferencja nt. „Uzasadnienie wyroków sądowych – zasady i kontrowersje” – 26 marca 2012 r. NSA Warszawa;

- Ogólnopolska konferencja dla sędziów Izby Ogólnoadministracyjnej NSA oraz sędziów WSA orzekających w sprawach ogólnoadministracyjnych -14 -16 maja 2012 r. Cedzyna k/Kielc;
- Konferencja szkoleniowa dla sędziów WSA z udziałem sędziów Izby Gospodarczej NSA - 04 - 06 czerwca 2012 r. Nałęczów;
- Konferencja Przewodniczących Wydziału Informacji Sądowej – 18 - 20 czerwca 2012 r. Sterdyńia;
- Konferencja szkoleniowa sędziów sądów administracyjnych – 24 - 26 września 2012 r. Jurata;
- Krakowska Narada Orzecznicza Służby Celnej – 03 października 2012 r. Łysomice k/Torunia;
- Ogólnopolska Konferencja naukowa pt. „Zastosowanie instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym” – 10 -12 października 2012 r. Zakopane;
- Konferencja szkoleniowa sędziów sądów administracyjnych orzekających w sprawach gospodarczych – 15 -17 października 2012 r. Wrocław;
- Konferencja podatkowa „Interpretacje przepisów prawa podatkowego – funkcjonowanie i kontrola sądowa w okresie działania KIP” – 16 - 18 października 2012 r. Fojutowo,
- Konferencja szkoleniowa dla sędziów WSA w Bydgoszczy odnosząca się do zagadnień przedstawionych w pismach Biura Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczących uchybienia w stosowaniu art. 111 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz problematyki niewłaściwej kwalifikacji czynności jaką jest odmowa zwrotu opłaty za kartę pojazdu – 6 - 7 grudnia 2012 r. Nieszawka.

Jednocześnie należy wspomnieć, że w dniach od 10-12 października 2012 r. w Międzyzdrojach odbyła się konferencja szkoleniowa dla referendarzy sądowych i asystentów, w trakcie której omawiano tematy dotyczące bieżących problemów orzeczniczych sądów administracyjnych.

3. Wydział Informacji Sądowej

W 2012 r. odnotowano wpływ jedynie trzech wniosków o udostępnienie informacji publicznej, dotyczyły one między innymi:

- informacji o sprawach, w których przeprowadzono postępowanie mediacyjne,
- informacji dotyczącej prac zapewniających jednolite i prawidłowe funkcjonowanie elektronicznych skrzynek podawczych (ESP) w wojewódzkich sądach administracyjnych,
- umieszczenia zanonimizowanej wersji orzeczenia w Centralnej Bazie Orzeczeń.

W ubiegłym roku odnotowano nieznaczny wzrost wpływu spraw rozpatrywanych i załatwianych w trybie VIII Kpa w stosunku do lat wcześniejszych (w 2011 roku – 35, w 2010 roku - 27).

Pod dziesięcioma pozycjami zarejestrowano wnioski o wymierzenie grzywny wobec łącznie 12 organów, między innymi: Prezydenta Miasta Bydgoszczy, Wojewody Kujawsko-Pomorskiego, Dziekana Okręgowej Izby Radców Prawnych, Kujawsko-Pomorskiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie, Prezesa Najwyższej Izby Kontroli w Warszawie. Wymienione pisma wraz z sześcioma sprawami zawierającymi wnioski procesowe przekazano do wydziałów orzeczniczych celem załatwienia.

Ponadto 11 pism ze względu na właściwość przesłano do załatwienia innym organom i sądom.

Pismem z dnia 23 lutego 2012 r. zarejestrowanym pod sygn. IS. 050/4/12, wniesiono o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec sędziego w związku z wydanymi postanowieniami o odrzuceniu skargi w sprawach sygn. I SAB/Bd 1/12 i I SAB/Bd 2/12. Po zbadaniu akt sprawy Prezes tut. Sądu nie znalazł uzasadnionych podstaw do złożenia wniosku do rzecznika dyscyplinarnego o wszczęcie postępowania.

Pismem z 29 listopada 2012 r. wniesiono skargę na odmowę wydania załączników dołączonych do odpowiedzi na skargę w sprawie II SAB/Bd 123/12. Przeprowadzone postępowanie wyjaśniające nie potwierdziło zarzutów przedstawionych w skardze.

W sprawie IS. 050/17/12 zgłoszono zastrzeżenia co do braku stosownych pouczeń w pismach kierowanych do skarżącego oraz nieprzekazania skargi według właściwości.

W żadnej ze spraw, nie potwierdziły się formułowane w ramach skarg i wniosków zarzuty dotyczące działalności Sądu.

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

Ruch spraw z zakresu petycji, skarg i wniosków w 2012 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 2011 r.		0	0	0	0
wpływ w 2012 r.	pisma pierwotne (zarejestrowane pod nowym numerem, ilość zgodna z ilością spraw w spisie)	47	14	6	27
	pisma ponowne (dołączane do sprawy z nadanym już numerem, przy piśmie pierwotnym)	72	1	0	71
	razem pism do załatwienia w 2012 r.	119	15	6	98
ilość spraw do załatwienia w 2012 r. (pozostałość + pisma pierwotne)		47	14	6	27
załatwiono spraw w 2012 r.		47	14	6	27
pozostało do załatwienia spraw w 2013 r.		0	0	0	0

ROZDZIAŁ VII DANE TELEADRESOWE

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy

Jana Kazimierza 5
85-035 Bydgoszcz
tel. centrala: 52 3762419

Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik
e-mail: Prezes@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Sekretariat Prezesa:

Julita Petr
tel.: 52 3762414
fax.: 52 3762462
e-mail: sekretariat@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Dyrektor Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Krystyna Peplowska
tel.: 52 3762411
fax: 52 3762452
e-mail: administracja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Audytór Wewnętrzny Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Urszula Riegel
tel.: 52 3762470
e-mail: audytor@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Wydział Informacji Sądowej

Przewodniczący Wydziału - Rzecznik Prasowy:

Sędzia WSA Teresa Liwacz
tel.: 52 3762403

Kierownik Sekretariatu Wydziału Informacji Sądowej:

Miłostawa Kubis-Greń
tel.: 52 3762421
fax: 52 3762464
e-mail: informacja@wsa.bydgoszcz.gov.pl

Informacja o sprawach w toku

Informacja o właściwości sądu oraz wnioski dotyczące działalności sądu:

tel.: 52 3762406, 3762421

fax: 52 3762464

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

Biblioteka:

tel.: 52 3762414

fax: 52 3762462

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

Informatycy:

Przemysław Świerzyński

tel.: 52 3762420

Norbert Sikorski

tel.: 52 3762422

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

I Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Prezes Sądu

Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik

Zastępca Przewodniczącego Wydziału:

Sędzia WSA Izabela Najda-Ossowska

Kierownik Sekretariatu Wydziału I:

Beata Banachowicz

tel.: 52 3762418

fax: 52 3762445

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

II Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Wiceprezes Sądu

Sędzia WSA Jerzy Bortkiewicz

Zastępca Przewodniczącego Wydziału:

Sędzia WSA Elżbieta Piechowiak

Kierownik Sekretariatu Wydziału II:

Małgorzata Kraus

tel.: 52 3762417

fax: 52 3762473

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

Oddział Spraw Ogólnych i Osobowych i Administracyjno - Gospodarczy

Kierownik Oddziału:

Elżbieta Obrębska

tel.: 52 3762408

fax: 52 3762425

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

Archiwum:

Kierownik Archiwum

Karolina Bonczkowska

tel.: 52 3762490

Oddział Finansowo-Budżetowy

Główny Księgowy:

Beata Knorps

tel.: 52 3762415

fax: 52 3762509

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

ROZDZIAŁ VIII TABELE

1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2012 r. Sprawy SA

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	267	1065	1158	731	427	174
II Wydział	274	1264	1246	918	328	292
Razem	541	2329	2404	1649	755	466

Sprawy SAB

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	0	66	59	27	32	7
II Wydział	19	162	158	35	123	23
Razem	19	228	217	62	155	30

Sprawy SO

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	W tym		
				Na rozprawie	Na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	0	43	42	4	38	1
II Wydział	2	78	70	0	70	10
Razem	2	121	112	4	108	11

Ogółem	562	2678	2733	1715	1018	507
--------	-----	------	------	------	------	-----

2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2012

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	170	7,30
2	603	Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa	89	3,82
3	604	Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych	26	1,12
4	605	Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego. Imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty	32	1,37
5	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	69	2,96
6	609	Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę	10	0,43
7	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	840	36,07
8	612	Sprawy geodezji i kartografii	10	0,43
9	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	65	2,79
10	614	Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczo-rozwojowa i archiwa	72	3,09
11	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	77	3,31
12	616	Rolnictwo i leśnictwo, w tym gospodarowanie nieruchomościami rolnymi i leśnymi, ochrona gruntów rolnych i leśnych, gospodarka łowiecka, rybołówstwo oraz weterynaria, ochrona zwierząt	14	0,60
13	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	36	1,54
14	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	79	3,39
15	620	Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego	27	1,16
16	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	9	0,39

17	624	Powszechny obowiązek obrony kraju	1	0, 04
18	625	Poczta, telekomunikacja, radio i telewizja	1	0, 04
19	626	Ustrój samorządu terytorialnego, w tym referendum gminne	11	0, 47
20	629	Sprawy mienia przejętego z naruszeniem prawa	1	0, 04
21	630	Obrót towarami z zagranicą, należności celne i ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na polski obszar celny	68	2, 92
22	631	Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuchowymi	1	0, 04
23	632	Pomoc społeczna	289	12, 41
24	633	Zatrudnienie i sprawy bezrobocia	42	1, 80
25	634	Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej	22	0, 94
26	635	Kultura fizyczna, sport i turystyka	1	0, 04
27	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	25	1, 07
28	653	Środki publiczne nie objęte innymi symbolami	157	6, 74
29	655	Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych	77	3, 31

3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2012

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	10	4, 38
2	603	Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa	3	1, 31
3	604	Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych	1	0, 44
4	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	5	2, 19
5	609	Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę	4	1, 75
6	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	63	27, 63
7	612	Sprawy geodezji i kartografii	2	0, 88
8	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	6	2, 63
9	614	Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczorozwojowa i archiwa	1	0, 44
10	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	4	1, 75
11	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	7	3, 07
12	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	5	2, 19
13	620	Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego	2	0, 88
14	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	1	0, 44
15	624	Powszechny obowiązek obrony kraju	1	0, 44

16	630	Obrót towarami z zagranicą, należności celne i ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na polski obszar celny	1	0,44
17	632	Pomoc społeczna	7	3,07
18	633	Zatrudnienie i sprawy bezrobocia	1	0,44
19	634	Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej	1	0,44
20	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	76	33,33
21	648	Sprawy i zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	25	10,96
22	653	Środki publiczne nie objęte innymi symbolami	2	0,88

4. Inne niż wykazane w dziale 1 i 2 sprawy rozpatrywane na podstawie przepisów ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w tym między innymi dla wpisywania wniosków o przyznanie prawa pomocy składanych przed upłynięciem 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	121	112			1	33	70	11
	z wniosku o przyznanie prawa pomocy	1	9	8						2
	z wniosku o wymierzenie organowi grzywny (art. 55 § 1 p.p.s.a.)		106	97			1	33	63	9
	z wniosku o wyłączenie sędziego									
	inne	1	6	7					7	

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	2404	894	672	312	313	200	11	2
2	SAB	217	121	44	18	31	3	-	-

6. Wpływ skarg kasacyjnych

Lp.	Rodzaj sprawy	Wpłynęło	Odrzucono skargę kasacyjną	Przekazano do NSA
	1	2	3	4
1	SA	488	40	466
2	SAB	9	3	8
3	SO	-	-	-

7. Sprawy zawieszono

		Ilość spraw, w których postępowanie sądowe zawieszono	Ilość spraw zakreślonych na podstawie § 61 zarządzenia Nr 11 Prezesa NSA z dnia 27 listopada 2003 r.
	1	2	3
1	SA	54	40
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	22	36	8	22,22	0, 5
2	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bydgoszczy	292	222	53	23,87	3, 31
3	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Toruniu	282	205	63	30,73	3, 93
4	Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Włocławku	147	120	29	24,17	1, 81
5	terenowe organy administracji rządowej – woj. kujawsko - pomorskie	372	253	80	31,62	4, 99
6	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy	642	317	64	20,19	3, 99
7	Minister Finansów	90	69	48	69,56	3
8	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy	8	5	0	20	0, 06
9	Dyrektor Izby Celnej w Toruniu	85	119	16	13,44	1
10	Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	61	57	36	63,16	2, 25
10	inne organy	215	109	55	50,46	3, 43