

**Wyrok jest prawomocny
ODPIS**

Sygnatura akt: I SA/Ke 441/05

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 11 maja 2006 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w składzie:

Przewodniczący: Sędzia WSA Ewa Rojek

Sędziowie: Sędzia NSA Grażyna Jarmasz
Asesor WSA Mirosław Surma (spr.)

Protokolant: sekr.sąd. Emilia Kundera

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **11.05.2006 r.**

skargi Prokuratora Rejonowego w S.

na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K.

z dnia (...). Nr (...)

w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej

uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję organu I instancji

Właściwe podpisy na oryginale
Za zgodność z oryginałem
świadczy: Kier. Sekr. WIS J. Grzybowska

Sygn. akt I SA/Ke 441/05

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia (...), nr (...) Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. utrzymało w mocy własną decyzję z dnia (...), nr (...) odmawiającą stwierdzenia nieważności decyzji z dnia (...) nr (...) wydanej przez Zastępcę Burmistrza Miasta i Gminy C. w przedmiocie umorzenia K. C. odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej za lata 2000 - 2001 - w kwocie 115,10 zł.

W motywach rozstrzygnięcia organ wskazał, iż postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności wszczęto na wniosek Prokuratora Rejonowego w S., w ocenie którego brak po stronie wydającego decyzję Zastępcy Burmistrza Miasta i Gminy C. wyraźnego upoważnienia udzielonego przez Burmistrza, skutkuje tym, iż decyzja ta zapadła z naruszeniem przepisów o właściwości. Kolegium nie podzieliło tego stanowiska. Przywołując treść przepisów art. 39 ust.1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 13 Ordynacji podatkowej organ stwierdził, iż skoro Zastępca Burmistrza Miasta i Gminy C. nie miał opracowanego na własne nazwisko indywidualnego zakresu obowiązków i uprawnień to powinien je wywodzić z regulaminów organizacyjnych Urzędu Miasta i Gminy C., poczynając od regulaminu z dnia 08.09.1994 r., który obowiązywał do dnia 23.11.1998 r.

W ocenie Kolegium istotnym jest, iż uchwałą Rady Miasta i Gminy C. Nr III/15/98 w regulaminie tym dokonano zmian, wprowadzając podział zadań samorządu gminnego między Burmistrza, Zastępcę Burmistrza i Sekretarza Miasta i Gminy. W § 3 ust.2 pkt 2 regulaminu zapisano, że *Zastępca Burmistrza bezpośrednio nadzoruje działalność referatów i samodzielnych stanowisk w Urzędzie, w tym 2/Referatu podatkowego. Z kolei stosownie do treści § 4 ust.2 pkt 1 i 2 regulaminu, wykonując wyznaczone przez Burmistrza zadania, Zastępca Burmistrza miał zapewniać w powierzonym mu zakresie kompleksowe rozwiązanie problemów wynikających z zadań gminy oraz kontrolować działalność referatów i samodzielnych stanowisk pracy realizujących te zadania. Ponadto w załączniku nr 2 do tego regulaminu oprócz przypisania Zastępcy Burmistrza nadzorowania pracy Referatu Podatkowego zapisano, że Zastępca Burmistrza realizuje zadania związane z przydzielonym zakresem kompetencji określonych Regulaminem i nie zastrzeżonych do kompetencji Burmistrza. Wśród taksatywnie wymienionych zastrzeżeń nie zawarto zastrzeżenia dotyczącego wydawania decyzji administracyjnych. Z § 1 tego załącznika wynika też, że Burmistrza w czasie jego nieobecności zastępuje Zastępca Burmistrza, a zakres zastępstwa obejmuje wszystkie czynności należące do Burmistrza.*

Powyższe, zdaniem Kolegium, uzasadnia stwierdzenie, iż Zastępca Burmistrza miał nadane przepisami wewnętrznymi upoważnienie do załatwiania wszystkich spraw przydzielonych mu zakresem zadań, w tym także do wydawania decyzji administracyjnych między innymi w sprawach podatkowych. Dodatkowo Kolegium powołało się na stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 19.09.2003 r. (sygn. akt II CKN 371/01), który uznał, iż *w braku odmiennej regulacji statutowej bądź regulaminowej istnieje zbieżność kompetencyjna kierownika jednostki organizacyjnej i jego zastępcy*. Kolegium ustaliło, iż podejmowanych przez Zastępcę Burmistrza decyzji nie kwestionował zarówno Burmistrz, Rada Miasta i Gminy C. jak i jej Komisja Rewizyjna. Postępowanie wyjaśniające wykazało, że dopiero pod koniec kadencji Burmistrz zakwestionował działania swego zastępcy, co w ocenie Kolegium miało charakter pozaprawny, nie skutkujący stwierdzeniem nieważności.

Przy tak ustalonym stanie faktycznym i prawnym Samorządowe Kolegium Odwoławcze mając również na uwadze wyrażoną w art. 128 Ordynacji podatkowej zasadę trwałości uznało, iż brak jest podstaw do stwierdzenia nieważności decyzji.

Od powyższego rozstrzygnięcia Prokurator Rejonowy w S. złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie. Zarzucił obrazę art. 39 ust.1 i 2 ustawy z dnia 08.03.1990 r. o samorządzie gminnym poprzez błędne przyjęcie, iż decyzja wydana przez Zastępcę Burmistrza Miasta i Gminy C. nie narusza przepisów o właściwości i wniósł o uchylenie zaskarżonej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K. i stwierdzenie nieważności decyzji Zastępcy Burmistrza Miasta i Gminy C. z dnia (...)nr (...)

W uzasadnieniu skargi Prokurator przytaczając argumenty organu podatkowego zawarte w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji stwierdził, iż nie można się z nimi zgodzić. W ocenie skarżącego przepis ust.2 art.39 ustawy o samorządzie gminnym wyraźnie wskazuje na konieczność posiadania przez Zastępcę Burmistrza upoważnienia do wydawania decyzji indywidualnych z zakresu administracji pochodzącego od Burmistrza. Upoważnienia tego nie mogą zastąpić inne uregulowania, w tym regulaminy organizacyjne uchwalone przez Radę Gminy. Na poparcie swego stanowiska skarżący powołał się na wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19.04.2001 (sygn. IV SA 785/99) oraz z dnia 13.08.1996 r. (sygn. SA/Rz/R 706/96 publ. OSS 1997/1/10), w których podkreślono, iż tylko wójt lub burmistrz może upoważnić swoich zastępców lub innych pracowników do wydawania indywidualnych decyzji administracyjnych. Dlatego też zdaniem Prokuratora wymogu określonego ustawą nie może zastąpić domniemanie przeprowadzone dowolnie w oparciu o uregulowania wewnętrzne gminy.

W odpowiedzi na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. wniosło o jej oddalenie i podtrzymało stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach jest właściwy do rozpoznania skargi stosownie do dyspozycji § 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 13 sierpnia 2004r. w sprawie przekazania Wojewódzkim Sądom Administracyjnym w Gorzowie Wielkopolskim i w Kielcach rozpoznawania spraw z obszaru województwa lubuskiego i świętokrzyskiego należących do właściwości Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Poznaniu i Krakowie (Dz. U. Nr 187 poz. 1926).

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art.1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r.- Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269) i art. 134 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r .- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz.1270), określanej dalej jako ustawa P.p.s.a., Sąd bada zaskarżone orzeczenie pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem i nie jest przy tym związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Analiza materiału dowodowego sprawy wykazała, iż zaskarżona decyzja wydana została z naruszeniem przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy.

Poddana kontroli sądowej decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego została podjęta w trybie nadzwyczajnym dotyczącym stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej wydanej przez Zastępcę Burmistrza Miasta i Gminy Ć. umarzającej K C. odsetki za zwłokę od zaległego zobowiązania podatkowego za lata 2000-2001. Wszczęcie tego postępowania zainicjował sprzeciw Prokuratora Rejonowego w S..

Sąd nie podziela stanowiska wyrażonego przez Kolegium w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji legalnej pojęcia organu podatkowego. W doktrynie przyjmuje się, że jest nim podmiot reprezentujący związek publicznoprawny, w którego zakresie kompetencji leży wykonywanie czynności związanych z wymiarem i poborem podatków (vide B. Brzeziński, Prawo podatkowe, Toruń 1999, s. 60.). Ustawodawca ogranicza się do wyliczenia organów podatkowych w art. 13 Ordynacji podatkowej. W dacie podjęcia decyzji kontrolowanej przez Kolegium, tj. decyzji zastępcy burmistrza Ordynacja podatkowa w art. 13 §1 pkt 1 wśród organów podatkowych wymieniała przewodniczącego zarządu jednostki samorządu

terytorialnego, przyznając mu tym samym kompetencję ogólną do prowadzenia postępowania podatkowego. Odpowiednio był to wójt, burmistrz lub prezydent, który stał na czele zarządu gminy jako organu wykonawczego gminy. W dacie decyzji, co należy podkreślić, ustawy samorządowe *expressis verbis* nie przyznawały wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi pozycji ustrojowej organu jednostki samorządu terytorialnego jaką jest gmina. Dlatego zakres kompetencji przyznanych temu podmiotowi w konkretnych przepisach prawa materialnego był podstawą do ustalenia, że mamy do czynienia z organem administracji publicznej.

Z uwagi natomiast, iż katalog organów wyliczonych w przepisie art. 13 Ordynacji podatkowej ma charakter zamknięty, w konsekwencji należy uznać, że żadne inne organy poza wymienionymi we wskazanym wyliczeniu nie mogą być uznane za organy podatkowe, czyli za organy posiadające kompetencje (prawem określone uprawnienia i obowiązki) w zakresie prowadzenia postępowania podatkowego oraz odbierania czynności podatnika i płatnika niepowodujących wszczęcia postępowania.

W świetle powyższego organem podatkowym w znaczeniu procesowym był burmistrz (przewodniczący zarządu miasta). Ten organ jednoosobowy realizował kompetencje w zakresie podatków samorządowych, również w aspekcie stosowania ulg w tych podatkach.

Nie ma więc żadnych wątpliwości, iż na dzień podejmowania poddanej kontroli w trybie nadzwyczajnym decyzji zdolność prawną, jako zespół przesłanek decydujących o zdolności podejmowania czynności procesowych w sprawie, posiadał Burmistrz Miasta i Gminy Ć.

W związku z powyższym zasadnicze znaczenie w sprawie ma ustalenie, czy zastępca burmistrza, a jeśli tak to w jakiej sytuacji i na jakiej podstawie mógł podejmować decyzje w jurysdykcyjnym postępowaniu administracyjnym, czyli akty w formie określonej przepisami procedury podatkowej załatwiający indywidualne sprawy z zakresu administracji publicznej.

Nie wykluczone bowiem jest, iż burmistrz może realizować swe zadania za pośrednictwem określonych przez prawo osób. W sytuacji bowiem koncentracji prawa do podejmowania decyzji w rękach jednej osoby pełniącej funkcje organu może to prowadzić do niekorzystnego zjawiska tzw. spiętrzenia decyzji i faktycznej niewydolności organu. Stąd istnienie takiego zagrożenia spiętrzenia decyzji rodzi konieczność delegowania uprawnień do ich podejmowania. Delegowanie prawa do podejmowania decyzji może mieć charakter ciągły lub czasowy i dotyczyć pewnego (szerszego lub węższego) zakresu spraw. Delegowanie takich uprawnień decyzyjnych jest zawsze uprawnieniem, a nie obowiązkiem delegującego.

W dacie podejmowania decyzji przez Zastępcę Burmistrza Miasta i Gminy Ć. podstawę dla delegowania swych uprawnień orzeczniczych przez Burmistrza Miasta i Gminy Ć. stanowił przepis art. 39 ust. 2 w związku z ust.1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym

(t.j. dz. U. z 1996 r., Nr 13, poz. 73), cyt. dalej jako ustawa o samorządzie gminnym. Stosownie do jego ówczesnego brzmienia wójt lub burmistrz mógł upoważnić swoich zastępców lub innych pracowników urzędu gminy do wydawania decyzji administracyjnych w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej, w imieniu wójta lub burmistrza.

Zważyć przy tym należy, iż z konstrukcji powyższego przepisu wynika, iż instytucja delegowania uprawnień decyzyjnych (tzw. pełnomocnictwo administracyjne) ma charakter wyjątkowy i należy do wyłącznych kompetencji burmistrza. Stanowi przy tym podstawę do upoważnienia tylko osób fizycznych i to z ograniczonego kręgu (zastępców i pracowników urzędu gminy). Udzielenie pełnomocnictwa przez burmistrza wymaga formy pisemnej i określenia zakresu udzielonego upoważnienia (zob. szerzej G. Bieniek, W sprawie reprezentacji gminy jako osoby prawnej, Rejent nr 2/2003).

W niniejszej sprawie bezspornym jest, iż w dacie podejmowania decyzji Zastępca Burmistrza Miasta i Gminy Ć. nie posiadał takowego upoważnienia, udzielonego przez Burmistrza Miasta i Gminy Ć..

Podstaw dla działań orzeczniczych zastępcy burmistrza nie można zaś wywodzić z regulaminu organizacyjnego urzędu gminy, który określa właściwość funkcjonalną i odnosi się do organizacji pracy aparatu pomocniczego organu gminy. Wyznacza zakres zadań konkretnym komórkom struktury organizacyjnej urzędu (wydziałom, referatom, itd.).

Źródłem legitymacji procesowej organu podatkowego jest art. 13 Ordynacji podatkowej, legitymacji materialnej konkretne przepisy materialne ustaw podatkowych. Źródła takiego nie może, w aspekcie przepisów ustrojowych o samorządzie gminnym, stanowić regulamin, który określa organizację i zasady funkcjonowania urzędu gminy, jako aparatu pomocniczego organu wykonawczego gminy, tj. zarządu gminy. *Expressis verbis* wynika to z przepisu art.33 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym.

Przywołany przez Kolegium w motywach rozstrzygnięciach pogląd Sądu Najwyższego nie jest adekwatny do stanu faktycznego i prawnego niniejszej sprawy. Dotyczy on bowiem sytuacji, gdy dochodzi do dekoncentracji procesu decyzyjnego na mocy uchwały rady gminy, w warunkach art.39 ust.4 ustawy o samorządzie gminnym. Upoważnienie zawarte w tym przepisie dotyczy delegacji uprawnień decyzyjnych na organy jednostek pomocniczych oraz organy jednostek i podmiotów, za pomocą których gmina wykonuje przypisane jej zadania gminy (tzw. gminne jednostki organizacyjne). Ponadto, należy zauważyć, iż przedmiotem oceny Sądu Najwyższego była ważność i skuteczność upoważnienia udzielonego przez prezydenta miasta zastępcy dyrektora konkretnej jednostki organizacyjnej.

W przypadku upoważnienia z art.39 ust.2 ustawy o samorządzie gminnym upoważniona osoba wydaje decyzje w imieniu burmistrza. Organem decyzyjnym w aspekcie prawa, ustrojowego, materialnego oraz procesowego nadal jest więc burmistrz, który niejako realizuje swe kompetencje przy pomocy innej osoby, która nie staje się organem.

W ocenie Sądu przepis art.39 ust.1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym stanowi jedyną i wyłączną podstawę do delegowania przez burmistrza uprawnień orzeczniczych na swego zastępcę lub innych pracowników urzędu gminy.

Podstawy legitymacji procesowej i materialnej do podejmowania decyzji w jurysdykcyjnym postępowaniu administracyjnym (postępowaniu podatkowym) nie mogą stanowić, przepisy regulaminu, zarówno stosowane wprost, jaki i w braku stosownego upoważnienia dokonanego przez burmistrza.

Inna zasadniczo jest również konstrukcja prawna upoważnienia z art.39 ust.1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym i regulaminu organizacyjnego urzędu gminy podjętego warunkach art. 33 ust. 2 tej ustawy. Mimo, iż oba te akty administracyjne mają charakter wewnętrzny, to w przypadku pierwszego z nich mamy do czynienia z aktem indywidualnym (skierowanym do konkretnej osoby), a w drugim przypadku natomiast z aktem generalnym (skierowanym do wszystkich pracowników urzędu). Stąd w ocenie Sądu, **przepisy regulaminu organizacyjnego urzędu gminy, określające zadania poszczególnych komórek organizacyjnych aparatu pomocniczego organu administracji nie legitymują ani procesowo, ani materialnie zastępcy burmistrza do działania w imieniu organu realizującego uprawnienia i obowiązki w skutkach skierowane do adresatów spoza struktury administracji** (do podatników).

Wszelkie więc domniemywanie kompetencji decyzyjnych, realizowanych w sferze zewnętrznej jest prawnie niedopuszczalne, nie mają tu zastosowania żadne kolizyjne reguły interpretacyjne, np. zastosowane przez Kolegium wnioski *a contrario*.

Dokonanie upoważnienia w warunkach art. 39 ust.2 ustawy o samorządzie gminnym jest wyłącznym uprawnieniem burmistrza (wójta, prezydenta). Dla jego skutecznego zrealizowania warunkiem koniecznym jest zachowanie formy pisemnej, skierowanie do konkretnej osoby i w sposób możliwie precyzyjny pozytywne wskazanie jego zakresu.

Wobec powyższego, Sąd stwierdza, iż Kolegium podejmując zaskarżoną decyzję, jak i poprzedzającą ją decyzję I- instancyjną dopuściło się naruszenia przepisu art. 39 ust.1 i ust.2 ustawy o samorządzie gminnym w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy.

Rozpoznając sprawę ponownie organ podatkowy podejmie stosowne rozstrzygnięcie, uwzględniając przedstawioną przez Sąd wykładnię art. 39 ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym.

Mając powyższe na uwadze Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach na podstawie art. 145 §1 pkt 1 lit. a i art.135 ustawy P.p.s.a. orzekł jak w sentencji wyroku.

Właściwe podpisy na oryginale
Za zgodność z oryginałem
świadczy: Kier. Sekr. WIS J. Grzybowska