

W Y R O K

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 6 sierpnia 2009r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Mirosław Surma (spr.)
Sędziowie	Sędzia WSA Maria Grabowska, Sędzia WSA Ewa Rojek
Protokolant	Starszy sekretarz sądowy Andrzej Stolarski

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 6 sierpnia 2009r.
sprawy ze skargi J. P.

na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K.
z dnia [...]. nr [...]

w przedmiocie ustalenia kwoty rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego

1. **stwierdza nieważność decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia [...]. nr [...] stwierdzającej nieważność zaskarżonej decyzji;**
2. **stwierdza nieważność zaskarżonej decyzji;**
3. **określa, że powyższe decyzje nie mogą być wykonane w całości;**
4. **przyznaje od Skarbu Państwa (Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach) na rzecz radcy prawnego W. I. kwotę 292,80 (dwieście dziewięćdziesiąt dwa i 80/100) złotych, w tym 52,80 (pięćdziesiąt dwa i 80/100) złotych podatku od towarów i usług, tytułem kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu.**

I SA/Ke 118/09

Uzasadnienie

Decyzją z dnia [...] nr [...] Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. uchyliło decyzję Burmistrza Miasta i Gminy P. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie ustalenia J. P. kwoty rocznego limitu zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej wynoszącej 461,26 zł oraz ustalającej kwotę zwrotu podatku wynoszącą 156,27 zł, uwzględniając przy ustalaniu kwoty zwrotu wypłatę w poprzednim okresie rozliczeniowym w kwocie 68,84 zł.

W uzasadnieniu decyzji Kolegium wskazało, że J. P. złożyła w dniu 23 września 2008r. wniosek o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego. Organ pierwszej w oparciu o art. 10 ust. 2 w związku z art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 10 marca 2006r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (Dz. U Nr 52, poz. 379) ustalił w pierwszej kolejności limit zwrotu podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 4 ust. 2 ustawy przysługujący wnioskodawczyni w 2008r. Limit ten ustalił jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku za 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu producenta rolnego określonej według stanu na dzień 1 kwietnia 2008r. Przy czym zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 12 stycznia 2007r. (Dz. U. Nr 5 poz. 34) stawka zwrotu podatku na jeden litr oleju napędowego wynosiła 0,85 zł, zaś powierzchnia użytków rolnych, będących w posiadaniu producenta rolnego określona według stanu na dzień 1 kwietnia 2008r. na terenie gminy wynosiła 6,3100 ha. Mając powyższe dane na uwadze, organ pierwszej instancji ustalił wysokość kwoty zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego oraz ustalił kwotę rocznego limitu jako iloczynu stawki 0,85 zł, liczby 86 i powierzchni użytków rolnych będących w posiadaniu wnioskodawczyni.

J. P. zarzuciła organowi pierwszej instancji przyjęcie nierzeczywistej powierzchni posiadanego użytku rolnego tj. niezgodnie ze złożonym przez stronę wnioskiem, który dotyczył użytków rolnych o pow. 5,52 ha, bowiem 1,41 ha posiadanych gruntów stanowi las.

Organ drugiej instancji rozpoznając odwołanie wyjaśnił, iż zgodnie z ustawą z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, wniosek o zwrot podatku składa

się w terminach od dnia 1 marca do dnia 31 marca i od dnia 1 września do dnia 30 września danego roku. Wniosek o zwrot podatku zawiera m. in. oświadczenie o powierzchni użytków rolnych, o których mowa w art. 4 ust. 2 ustawy, położonych na obszarze gminy, do której wójta, burmistrza (prezydenta miasta) jest składany wniosek o zwrot podatku oraz pisemną zgodę pozostałych współposiadaczy, o której mowa w art. 3 ust. 4, jeżeli producent rolny jest współposiadaczem gruntów gospodarstwa rolnego. Organ wskazał, iż zgodnie z art. 4 ustawy kwotę zwrotu podatku ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającej z faktur VAT, i stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, obowiązującej w dniu złożenia wniosku o zwrot podatku, w ramach rocznego limitu ustalonego w sposób określony w ust. 2. Powyższy limit ustala się jako kwotę stanowiącą iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku. Należy zatem w oparciu o zapisy zawarte w ewidencji gruntów ustalić powierzchnię użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego. Zgodnie bowiem z art. 4 ust 3 ustawy przy ustalaniu limitu o którym jest mowa w ust. 2 nie uwzględnia się gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej w rozumieniu przepisów o podatku rolnym oraz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Zgodnie z art. 4 ust 2 ustawy powierzchnia gruntów zadeklarowanych we wniosku o zwrot akcyzy powinna być zgodna z określoną w ewidencji gruntów i budynków.

Organ drugiej instancji wskazał, iż w złożonym wniosku z dnia 23 marca 2008r J. P. oświadczyła, iż jest posiadaczem użytków rolnych o pow. 5,52 ha. Z załączonej w toku postępowania odwoławczego kserokopii wypisu z rejestru gruntów z dnia 12 września 2008r. wynika, iż wnioskodawczyni J. P. jest właścicielką gruntów o pow. 1,84 ha i współwłaścicielką gruntów o pow. 0,08 ha, natomiast jako właściciel gruntów o pow. 1,85 ha i 2,880 ha figuruje w rejestrze gruntów S. P.. J. P. podnosiła, że jest posiadaczem gruntów rolnych o pow. 5,52 ha bowiem 1,41 ha posiadanych gruntów stanowi las.

Jak podkreśliło Kolegium zgodnie z art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 ustawy o podatku rolnym, do której odwołuje się ustawodawca w ustawie o zwrocie podatku

akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Zgodnie natomiast z § 68 ust 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454), do użytków rolnych, podlegających opodatkowaniu podatkiem rolnym, zaliczone zostało 7 rodzajów gruntów: grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i rowy.

Oznacza to, iż tylko te wskazane rodzaje gruntów, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Natomiast grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych oznaczone są w ewidencji gruntów i budynków innymi symbolami. Ma to zaś istotne znaczenie dla ustalenia definicji z art. 3 ustawy, z którego wynika, iż producentem rolnym może być jedynie podmiot który dysponuje użytkami rolnymi lub gruntami zadrzewionymi i zakrzewionymi na użytkach rolnych o powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy.

Organ drugiej instancji wyjaśnił, że limit rocznego zwrotu podatku ustanawia się według posiadanej przez wnioskodawcę powierzchni użytków rolnych. Powierzchnia ta nie zawsze jest tożsama z powierzchnią posiadanego przez producenta gospodarstwa rolnego. Nie są bowiem użytkiem rolnym grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych a zatem, nie mogą być one brane pod uwagę przy obliczaniu rocznego limitu zwrotu podatku chociaż są uwzględniane przy określaniu czy spełniona jest definicja gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym. Powierzchnia użytków rolnych natomiast stanowiąca podstawę ustalenia limitu zwrotu podatku winna być ustalona na podstawie ewidencji gruntów i budynków według stanu z dnia 1 kwietnia danego roku.

Pojęcie „posiadacza” gospodarstwa rolnego organ drugiej instancji zinterpretował szeroko zgodnie z art. 336 k.c. uznając, że jest nim zarówno ten kto włada rzeczą jak właściciel (posiadacz samoistny) jaki ten kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo z którym

łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Wynika z tego, iż posiadaczem gospodarstwa rolnego jest zarówno właściciel gruntów władający nimi jako posiadacz samoistny jak i ich dzierżawca.

Kolegium w kontekście powyższego zaleciło organowi pierwszej instancji podjęcie działań wyjaśniających dla ustalenia limitu rocznego zwrotu podatku, który ustanowić należy w oparciu o posiadaną przez wnioskodawczynię powierzchnię użytków rolnych. W tym zakresie należało uwzględnić podnoszoną w toku postępowania odwoławczego okoliczność związaną z posiadaną powierzchnią użytków rolnych w kontekście zapisów zawartych w ewidencji gruntów. Jednocześnie przed wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie zalecono organowi pierwszej instancji uzasadnienie stanowiska w zakresie dotyczącym określenia podmiotu uprawnionego do zwrotu podatku akcyzowego w kontekście zapisów zawartych w art. 3 ust 1 i 2 ustawy, posługującym się pojęciem „posiadacza” gospodarstwa rolnego.

Na powyższe rozstrzygnięcie J. P. złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, podnosząc, że zaskarżona decyzja została wydana na rozprawie niejawniej, narusza prawo administracyjne, cywilne i karne. Ponadto w ocenie skarżącej Burmistrz i Skarbnik P. przy wypłacie zwrotu podatku akcyzowego dopuścili się przestępstwa.

Decyzją z dnia [...] nr [...] Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. stwierdziło nieważność własnej decyzji z dnia [...] nr [...], ponieważ, jak wskazał organ, została wydana w wyniku rozpatrzenia odwołania złożonego po upływie ustawowego terminu do jego wniesienia. J. P. odebrała bowiem decyzję organu pierwszej instancji w dniu 24 października 2008r., zaś odwołanie od tej decyzji wniesiono bezpośrednio do organu odwoławczego w dniu 2 grudnia 2008r., tj. po upływie 14-dniowego terminu przewidzianego w art. 223 § 2 Ordynacji podatkowej. Organ wskazał, że uchybienie terminu powoduje bezskuteczność odwołania i w konsekwencji ostateczność decyzji organu pierwszej instancji. Zatem rozpatrzenie odwołania wniesionego po terminie, który nie został przywrócony stanowi rażące naruszenie prawa w myśl art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

W odpowiedzi na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. wniosło o

jej odrzucenie z uwagi na fakt stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji i podtrzymało stanowisko zawarte w decyzji z dnia 17 marca 2009r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach zważył, co następuje:

Zgodnie z zasadami wyrażonymi w art.1 ustawy z dnia 25 lipca 2002r.- Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) i art. 134 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r.- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz.1270 ze zm.), 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. Stosownie do art. 145 § 1 ustawy p.p.s.a., Sąd uwzględniając skargę, między innymi na decyzję, uchyla decyzję w całości albo w części, jeżeli stwierdzi:

- a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy,
- b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego,
- c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd również stwierdza nieważność decyzji w całości lub w części w myśl przywołanej regulacji, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach (np. art. 247 Ordynacji podatkowej).

Realizując powyższe uprawnienia należy wskazać, że przywołany art. 134§1 ustawy p.p.s.a. nakłada na Sąd obowiązek wyjścia poza granice zaskarżenia. Granice te nie pokrywają się bowiem z granicami rozpoznania sprawy przez Sąd. Zakresem rozpoznania Sądu, stosownie do art. 135 ustawy p.p.s.a. objęte są wszystkie czynności i akty wydane w danej sprawie administracyjnej, niezależnie od tego, w jakim stadium postępowania i w jakim trybie zostały podjęte, jeżeli dotyczą tej samej sprawy administracyjnej.

W poddanej sądowej kontroli sprawie należy wskazać, że Kolegium przekroczyło swe uprawnienia decyzyjne, dopuszczając się naruszenia przepisów postępowania w sposób kwalifikowany.

Po pierwsze, należy wskazać, że Kolegium nie było właściwe do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji, co nastąpiło decyzją z dnia [...] nr [...]. Z chwilą

bowiem złożenia skargi do sądu administracyjnego organ odwoławczy traci uprawnienia do weryfikacji decyzji w trybie stwierdzenia nieważności. Kontrola zaskarżonego aktu w aspekcie istnienia wad powodujących nieważność staje się wyłączną kompetencją sądu. Wynika to z treści art. 145 § 1 pkt 2 ustawy p.p.s.a. zgodnie z którym Sąd stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach. Uprawnienia decyzyjne organu, w stosunku do zaskarżonego aktu, i tryb ich realizacji po wszczęciu postępowania sądowego, reguluje natomiast art. 54 § 3 ustawy p.p.s.a.

Skoro więc **wniesienie skargi do WSA powoduje utratę kompetencji przez organ administracji do wszczynania i prowadzenia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności**, to wydana w takim postępowaniu decyzja dotknięta jest wadą nieważności z art. 156 § 1 pkt 1 Kodeksu postępowania administracyjnego. Konsekwencją stwierdzenia takiej wady przez Sąd jest wyeliminowanie tejże decyzji z obrotu prawnego w oparciu o art. 145 § 1 pkt 2 w związku z art 134 i 135 ustawy p.p.s.a.

Sąd zwraca również uwagę, że swą decyzję Kolegium w sposób nieuprawniony oparło o przepisy Ordynacji podatkowej zamiast Kodeksu postępowania administracyjnego.

Po drugie, podejmując również zaskarżoną decyzję z dnia [...] Kolegium dopuściło się naruszenia przepisów postępowania w sposób kwalifikowany skutkujący stwierdzeniem nieważności tejże decyzji. Stosownie bowiem do treści art. 129 § 2 Kpa odwołanie od decyzji wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie. Analiza zebranego w sprawie materiału dowodowego wskazuje, że pismo zakwalifikowane przez Kolegium jako odwołanie nie zostało złożone przez adresatkę decyzji organu I instancji oraz zostało złożone z uchybieniem ustawowego terminu.

Z zalegającego w aktach zwrotnego potwierdzenia odbioru wynika, że decyzja Burmistrza Miasta i Gminy P. z dnia 20 [...], została skutecznie doręczona J. P. w dniu 24 października 2008r. Pismo zakwalifikowane jako odwołanie od decyzji złożył w dniu 2 grudnia 2008r M. P.. W ocenie Sądu, nie ma więc wątpliwości, że nie dochowano terminu przewidzianego dla wniesienia odwołania. Organ nie poprzedził też swych czynności zbadaniem legitymacji procesowej wnoszącego pismo z 2 grudnia 2008r., któremu to pismu w ocenie Sądu trudno przypisać jednoznacznie

cechy odwołania od przedmiotowej decyzji. Uchybienie ustawowego terminu powoduje bezskuteczność odwołania, czego następstwem jest ostateczność decyzji wykluczająca merytoryczną kognicję organu odwoławczego względem kwestionowanej decyzji. Brak legitymacji procesowej implikuje zaś niedopuszczalność odwołania. Przepisy postępowania administracyjnego nie przewidują natomiast możliwości prowadzenia postępowania odwoławczego z urzędu. Taki stan zaś w świetle wyrażonej w art. 15 Kpa zasady trwałości ostatecznych decyzji powoduje stwierdzenie, że decyzje, od których nie służy odwołanie, są ostateczne. Decyzja ostateczna definitywnie rozstrzyga sprawę i służy jej domniemanie mocy obowiązującej. Tym samym należy stwierdzić, iż decyzja po uzyskaniu przymiotu ostateczności może być wzruszona tylko w specjalnych trybach postępowania i do czasu jej skutecznego wzruszenia dokonane w niej rozstrzygnięcie danej sprawy ma charakter trwały.

Analiza podlegającej kontroli sądowej sprawy jednoznacznie wskazuje, że Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. podejmując zaskarżoną decyzję uchybiło obowiązkowi zbadania dopuszczalności prowadzenia postępowania odwoławczego i uchyliło decyzję ostateczną, która korzysta z ochrony trwałości, nie badając przy tym czy podmiot inicjujący postępowanie posiada przymiot strony, a złożone pismo cechy odwołania.

W ocenie Sądu takie działanie organu odwoławczego, które godzi w fundamentalne zasady postępowania podatkowego, nosi znamiona rażącego naruszenia prawa i stosownie do art. 156 § 1 pkt 2 Kpa stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji.

Mając na uwadze powyższe okoliczności, Sąd działając w warunkach art. 145 § 1 pkt 2, art. 135 ustawy p.p.s.a. oraz art. 152 ustawy p.p.s.a. orzekł jak w sentencji wyroku. Wynagrodzenie pełnomocnikowi ustanowionemu z urzędu Sąd przyznał na podstawie art. 250 ustawy p.p.s.a. oraz § 14 ust 2 pkt. 1 lit c, § 15 oraz § 2 ust 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).