

I FPS 7/07 - Uchwała NSA

Data orzeczenia	2008-01-28	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2007-09-17	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Marek Zirk-Sadowski /przewodniczący/ Edmund Łój Juliusz Antosik Artur Mudrecki (sprawozdawca) /autor uzasadnienia/ Adam Bącał Małgorzata Niezgódka - Medek /zdanie odrębne/ Jan Zajęc	
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług	
Hasła tematyczne	Koszty sądowe	
Skarżony organ	Dyrektor Izby Skarbowej	
Treść wyniku	Podjęto uchwałę	
Powołane przepisy	Dz.U. 2002 nr 153 poz 1270 art. 215, art. 216, art. 231 <i>Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.</i>	
Publikacja w u.z.o.	ONSAiWSA z 2008 r. nr 2, poz.24	

TEZY

w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi tylko ta część należności pieniężnej, która została zakwestionowana w skardze

SENTENCJA

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący : Prezes Izby Finansowej Marek Zirk-Sadowski Sędziowie NSA: Juliusz Antosik (współsprawozdawca) Adam Bącał Edmund Łój Artur Mudrecki (sprawozdawca) Małgorzata Niezgódka-Medek Jan Zajęc Protokolant Krzysztof Kołtan z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego w sprawie z zażalenia P.G. na zarządzenie przewodniczącego wydziału Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 12 czerwca 2007 r. sygn. akt I SA/Lu 377/07 w zakresie uzupełnienia wpisu od skargi P. G. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 12 lutego 2007 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2005 r. oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego po rozpoznaniu w dniu 28 stycznia 2008 r. na posiedzeniu jawnym zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości przekazanego przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 17 września 2007 r. sygn. akt I FZ 391/07 do wyjaśnienia na podstawie art. 187 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.): "czy w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi cała kwota zobowiązania podatkowego wynikająca z decyzji zaskarżonej do sądu administracyjnego, czy też tylko ta jej część, która została zakwestionowana w skardze?" podjął następującą uchwałę "w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi tylko ta część należności pieniężnej, która została zakwestionowana w skardze."

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 17 września 2007 r. sygn. akt I FZ 391/07 Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując zażalenie P.G. na zarządzenie przewodniczącego wydziału Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 12 czerwca 2007 r. sygn. akt I SA/Lu 377/07 w zakresie uzupełnienia wpisu od skargi w sprawie ze skargi P. G. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 12 lutego 2007 r. nr [...] w

przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2005 r. oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości: czy w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi cała kwota zobowiązania podatkowego wynikająca z decyzji zaskarżonej do sądu administracyjnego, czy też tylko ta jej część, która została zakwestionowana w skardze?

Pytanie to zapadło w następującym stanie faktycznym:

W skardze z dnia z 16 marca 2007 roku na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 12 lutego 2007 r. nr [...] P. G. określił wartość przedmiotu zaskarżenia na kwotę [...] zł. Wskazana kwota wynikała z decyzji organu podatkowego pierwszej i drugiej instancji, jest to kwota zobowiązania podatkowego ustalona przez organ pierwszej instancji za poszczególne miesiące 2005 r., z czego do uiszczenia na rachunek organu podatkowego pozostało podatnikowi [...] zł. W dniu 19 kwietnia 2007 r. wpłynęła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie odpowiedź Dyrektora Izby Skarbowej na skargę podatnika, w której to odpowiedzi wartość przedmiotu zaskarżenia została określona w wysokości [...] zł. Dyrektor wyjaśnił przy tym, że jest to kwota wynikała z różnicy pomiędzy wykazanymi w deklaracjach VAT-7 wielkościami zobowiązań podatkowych za poszczególne miesiące 2005 r. a wielkościami zobowiązania podatkowego za te okresy określone w decyzji przez organ pierwszej instancji.

Zarządzeniem z dnia 20 kwietnia 2007 r. sygn. akt I SA/Lu 377/07 przewodniczącego wydziału Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wezwano skarżącego do uzupełnienia wpisu od skargi w kwocie [...] zł.

Skarżący odebrał wezwanie z dnia 26 kwietnia 2007 r. , a w dniu 2 maja 2007 r. wysłał pismo, w którym sprostował wartość przedmiotu sporu na kwotę [...] zł uzasadniając poprzednio podaną wartość pomyłką. Ponadto tym samym pismem złożył wniosek o przyznanie prawa pomocy poprzez zwolnienie od kosztów sądowych.

Postanowieniem z 17 maja 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny odmówił skarżącemu przyznania prawa pomocy. Skarżący w dniu 5 czerwca uścił wpis, ale w wysokości [...] zł, czyli od kwoty [...] zł. W piśmie z 6 czerwca 2007 r., skarżący ponownie wskazał jako wartość przedmiotu zaskarżenia kwotę [...] zł.

Zaskarżonym zarządzeniem z 12 czerwca 2007 r. przewodniczący wydziału WSA w Lublinie wezwał skarżącego do uzupełnienia wpisu do wysokości [...] zł stosownie do treści § 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 221, poz. 2193) w terminie 7 dni pod rygorem odrzucenia skargi.

Skarżący złożył zażalenie na to zarządzenie wnosząc o jego uchylenie i zarzucając, że dokonał pismem z dnia 2 maja 2007 r. sprostowania wartości przedmiotu zaskarżenia.

W uzasadnieniu postanowienia w sprawie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że na tle rozpoznawanej sprawy ujawniła się rozbieżność w orzecznictwie NSA, które wyrażają się w dwóch zasadniczo odmiennych stanowiskach zajmowanych przez składy orzekające w kwestii podstawy obliczania wpisu stosunkowego w sprawach z zakresu zobowiązań podatkowych.

Pierwsze z nich zakłada, że podstawą obliczenia wpisu stosunkowego w tych sprawach jest w każdym wypadku kwota wynikająca z zaskarżonej decyzji, a zatem całość zobowiązania podatkowego.

Nawiązuje się tu do art. 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; dalej p.p.s.a.), według którego, jeżeli przedmiotem

zaskarżenia jest należność pieniężna, to stanowi ona wartość przedmiotu zaskarżenia. Zgodnie natomiast z art. 231 zdanie pierwsze p.p.s.a. wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne.

Dokonując wykładni wskazanych przepisów zwolennicy omawianego stanowiska uznają, że nie mogą być one rozumiane w oderwaniu od regulacji określających przedmiot zaskarżenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Jak wynika bowiem z art. 3 § 2 i 3 p.p.s.a., zaskarżeniu do sądu administracyjnego nie podlegają należności pieniężne, lecz wymienione w tym przepisie akty i czynności administracji publicznej.

Z tego też względu w doktrynie podkreśla się, że regulacja zawarta w art. 231 p.p.s.a. stanowi znaczne uproszczenie (por. B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz., Zakamycze 2005 r., str. 564).

Istotę wpisu stosunkowego w sprawach rozstrzyganych w postępowaniu sądownoadministracyjnym trafniej oddaje regulacja zawarta w § 1, zdanie pierwsze, rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 221, poz. 2193 ze zm.). Przepis ten jednoznacznie przewiduje, że wpis stosunkowy zależy od wysokości należności pieniężnej, objętej zaskarżonym aktem.

Skoro zatem decyzja organu podatkowego określa zobowiązanie podatkowe w kwocie w niej wskazanej, a decyzję zaskarżono w całości, to kwota objęta zaskarżonym aktem musi zostać uwzględniona przy ustalaniu wysokości wpisu. Przyjęcie za podstawę obliczenia wpisu tylko kwoty zaległości podatkowej, wymagałoby odniesienia się do meritum sprawy już na etapie badania wymogów formalnych wniesionego środka zaskarżenia. Konieczne byłoby więc badanie nie tylko treści zaskarżonej decyzji, ale również ustalanie innych okoliczności, takich jak wysokość kwoty, którą strona uiszcza już tytułem zobowiązania podatkowego oraz ustalenia kwestii spornych w sprawie. Postępowanie takie stanowiłoby swoisty przedsąd i ingerencję w sferę kompetencji zastrzeżonych dla sądu administracyjnego rozpoznającego skargę co do jej istoty.

Wskazuje się też, że wykładnia pojęcia "wartość przedmiotu zaskarżenia" powinna uwzględniać charakter postępowania sądownoadministracyjnego oraz jego odrębności w stosunku do postępowania cywilnego, w którym jest ono utożsamiane z wyrażoną w pieniądzu wartością dochodzonego w procesie cywilnym roszczenia.

W postępowaniu sądownoadministracyjnym, jak to już wyżej wskazano, sąd nie orzeka bowiem o należnościach pieniężnych, lecz kontroluje zgodność z prawem (legalność) zaskarżonych aktów, którymi takie należności zostały określone lub ustalone. Należność pieniężna w ścisłym tego słowa znaczeniu nie stanowi zatem przedmiotu zaskarżenia przed sądem administracyjnym.

Punktem wyjścia dla drugiego stanowiska prezentowanego w omawianej kwestii jest natomiast stwierdzenie, że ustalenie wysokości wpisu stosunkowego powinno następować jedynie w oparciu o kwotę zobowiązania podatkowego, kwestionowaną przez stronę w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

W myśl art. 215 § 1 p.p.s.a. w każdym piśmie wszczynającym postępowanie sądowe w danej instancji należy podać wartość przedmiotu zaskarżenia, jeżeli od tej wartości zależy wysokość opłaty. Brzmienie powołanego przepisu wskazuje na to, że obowiązek wskazania wartości przedmiotu zaskarżenia wynika z konieczności pobrania od tej wartości opłaty. Oznaczona przez stronę sporna kwota w wielu sytuacjach odpowiada zaległości podatkowej i stanowi jedynie część zobowiązania podatkowego. W przypadku wątpliwości co do poprawności określonej w piśmie wartości przedmiotu zaskarżenia (np. gdy istnieją rozbieżności między wartościami przedmiotu zaskarżenia wskazanymi przez skarżącego i organ podatkowy), przewodniczący może dokonać jej weryfikacji w trybie art. 218 p.p.s.a.

Wykładnia art. 216 i art. 231 p.p.s.a. powinna zmierzać do uwzględniania w postępowaniu przed sądami administracyjnymi rzeczywistej wartości przedmiotu zaskarżenia, a więc spornej należności pieniężnej. Brak jest bowiem uzasadnionych powodów, dla których przedmiot zaskarżenia miałaby stanowić cała wysokość zobowiązania podatkowego, skoro kwestionowana jest wyłącznie jego część.

Praktyka sądów administracyjnych wskazuje, że różnica między wysokością całego zobowiązania podatkowego, a kwotą kwestionowaną przez stronę, jest niejednokrotnie znaczna. Obliczanie należnego wpisu na podstawie kwoty zobowiązania podatkowego, wynikającego z decyzji organu podatkowego, bez uwzględnienia zakresu zaistniałego w sprawie sporu, prowadziłyby do obciążenia skarżącego niewspółmiernie wysokim wpisem sądowym stwarzając barierę dla efektywnej realizacji prawa do sądu.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pierwsze z przedstawionych stanowisk zajęto w postanowieniach z 26 czerwca 2006 r., sygn. akt II FZ 398/06 oraz z 17 października 2006 r., sygn. akt II FZ 653/06. Odmienne rozstrzygnięcia zapadły natomiast w postanowieniach z 31 maja 2005 r., sygn. akt II FZ 320/05 oraz z 1 czerwca 2005 r., sygn. akt II FZ 247/05.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartej w końcowej części uzasadnienia pytania prawnego poważne wątpliwości wskazują na konieczność zwrócenia się do składu siedmiu sędziów NSA o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego, które pozwoli nie tylko o rozpoznanie zażalenia w sprawie niniejszej, lecz także na wyeliminowanie przedstawionych rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W piśmie z dnia 18 stycznia 2008 r. Prokurator Krajowy wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi tylko ta jej część, która została zakwestionowana w skardze do sądu administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Z wnioskiem o podjęcie uchwały w konkretnej sprawie może wystąpić tylko skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozpatrujący skargę kasacyjną lub zażalenie (art. 187 § 1 w związku z art. 197 § 2 p.p.s.a.). Z treści art. 187 § 1 p.p.s.a. wynika, że ustawodawca uzależnia możliwość uruchomienia przewidzianej w nim procedury od wyłonienia się zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości. Za poważne wątpliwości uznać należy rzeczywiste wątpliwości prawne, które dotyczą kwestii prawnych o zasadniczym znaczeniu w rozpatrywanej sprawie. A zatem muszą wystąpić zagadnienia prawne, których wyjaśnienie nastęrcza znaczne trudności, głównie z powodu wątpliwości z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka do wystąpieniem z pytaniem prawnym będzie pojawienie się rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (A. Kabat w: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wydanie II, Wolter Kluwer Polska, Warszawa 2006, s. 584-585). W sprawie będącej przedmiotem pytania prawnego Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu postanowienia wykazał, że wykładnia przepisów dotycząca określenia wysokości wpisu stosunkowego nastęrcza trudności, co uwidacznia się w rozbieżnym orzecznictwie, na które wskazał. W związku z tym zachodzą przesłanki do wystąpienia z pytaniem prawnym (art. 187 § 1 p.p.s.a.) i podjęcia uchwały przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a.).

Przepisy art. 230 i art. 231 p.p.s.a. dzielą wpisy sądowe od pism wszczynających postępowanie sądowe na stałe i stosunkowe. Stosownie do treści art. 231 wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne. W innych sprawach pobiera się wpis stały. Zdaniem S. Babiarsza i P. Zaborniaka wpis stosunkowy pobiera się w sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne, to logiczny jest wniosek, że w pozostałych sprawach, czyli w sprawach niedotyczących należności pieniężnych, strona będzie zobowiązana uiścić wpis stały. Najczęściej wpis stosunkowy będzie pobierany w sprawach podatkowych i celnych, gdyż tego rodzaju sprawy najczęściej wiążą się z

należnościami pieniężnymi. Właściwie to charakter sprawy, w której wniesiono skargę, a ściślej to, czy przedmiot skargi wiąże się z określonymi świadczeniami pieniężnymi, będzie przesądzał o tym, jaki rodzaj wpisu strona będzie zobowiązana uiścić (S. Babiarz, P. Zaborniak, Wpis stały i wpis stosunkowy w postępowaniu sądoadministracyjnym, Przegląd Sądowy z 2005, nr 5, s. 161-162). A zatem w większości spraw podatkowych powinien być pobierany wpis stosunkowy, bowiem w nich można wskazać, że przedmiotem zaskarżenia jest należność pieniężna.

Ustawodawca nakazuje stronie, aby w każdym piśmie wszczynającym postępowanie sądowe w danej instancji podać wartość przedmiotu zaskarżenia, jeżeli od tej wartości zależy wysokość opłaty (art. 215 § 1 p.p.s.a.). Zgodnie z treścią art. 216 p.p.s.a. jeżeli przedmiotem zaskarżenia jest należność pieniężna, stanowi ona wartość przedmiotu zaskarżenia.

Już z wykładni językowej cytowanych przepisów wynika, że to strona postępowania jest uprawniona do wniesienia skargi i określenia przedmiotu zaskarżenia przy wnoszeniu skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, w tym do podania wartości przedmiotu sporu. Innymi słowy to osoba wszczynająca spór z organem administracji publicznej najlepiej orientuje się w przedmiocie tego sporu i potrafi określić jego właściwe granice poprzez wskazanie wartości przedmiotu zaskarżenia.

Zdaniem A. Gomułowicza i J. Małeckiego w stosunkach prawnofinansowych zasadniczą przesłanką odpowiedzialności jest w zasadzie dług podatnika. Podatki mają charakter świadczeń pieniężnych. Stosunki prawne dotyczące obowiązku podatkowego mają charakter stosunków zobowiązaniowych. Podmiotem w stosunkach zobowiązaniowych jest wierzyciel podatkowy, który jest uprawniony do żądania poniesienia podatku, co wiąże się z realizacją obowiązku podatkowego przez dłużnika podatkowego (A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 130 i 147). W związku z tym można wyciągnąć wniosek, że nie w każdym wypadku cała kwota zobowiązania podatkowego określona w decyzji podatkowej będzie kwestionowana przez podatnika, a zaledwie jej część, np. kwota zaległości podatkowej na którą wskazuje w sprawie będącej przedmiotem pytania prawnego podatnik i organ podatkowy w wysokości [...] zł i kwota [...] zł stanowiąca całą wysokość zobowiązania podatkowego wynikającą z decyzji. Zwłaszcza ma to miejsce w sytuacji, gdy w jednej decyzji ujęto różne okresy rozliczeniowe a podatnik kwestionuje jedynie jeden miesiąc rozliczenia w podatku od towarów i usług. Pobieranie wpisu stosunkowego od kwoty znacznie wyższej, niż to faktycznie wynika ze sporu, jaki został zainicjowany przez stronę, mogłoby być uznane za objaw nadmiernego fiskalizmu. Podobny pogląd wyrazili M. Kulikowska i M. Piłaszewicz twierdząc, że kwoty którym odmówiono uznania za koszty uzyskania przychodu, są odrębną wartością przedmiotu zaskarżenia i od nich należy naliczać wpis. Strona może wybrać, którą decyzję skarżyć; może więc zaskarżyć także tę jej część z określoną kwotą podatku (M. Kuligowska, M. Piłaszewicz, Koszty w ustawie o postępowaniu przed sądem administracyjnym - zagadnienia wybrane, Glosa z 2004, nr 2, s. 9). Fakt, że z woli ustawodawcy wojewódzki sąd administracyjny na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a. rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, a nawet stosując przepis art. 135 p.p.s.a. - może wyeliminować z obrotu akty lub czynności w granicach danej sprawy, której skarga dotyczy, jeżeli jest to niezbędne do końcowego jej załatwienia, nie oznacza, że z tego powodu należy pobierać wpis stosunkowy od całej należności pieniężnej określonej w decyzji. Kryterium badania legalności zaskarżonej decyzji i brak związania zarzutami skargi nie są tożsame z prawem do ustalania wartości przedmiotu zaskarżenia.

W tym miejscu należy podkreślić, że przepisy związane z pobieraniem wpisów wywodzą się z procedury cywilnej (por. S. Babiarz, P. Zaborniak, Wpis stały i wpis stosunkowy..., op. cit., s. 154). Przepis art. 215 jest wzorowany na uregulowaniu zawartym w art. 6 ustawy z dnia 13 czerwca 1967 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, Dz. U. Nr 24, poz. 110 ze zm. (J. P. Tarno, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 290), a obecnie art. 13 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. Nr 167, poz. 1398 ze zm.). Poprzednie rozwiązanie prawne w art. 36 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie

Administracyjnym (Dz. U. Nr 11, poz. 368 ze zm.) odwoływało się przepisów o kosztach sądowych w sprawach cywilnych. Praktyka pobierania wpisów stosunkowych była taka, że obliczano wpis od kwoty rzeczywiście kwestionowanej przez stronę wnoszącą skargę, tak jak miało to miejsce w sprawach cywilnych. Warto podkreślić, że przewodniczący wydziału na mocy art. 218 p.p.s.a. może sprawdzić wartość przedmiotu zaskarżenia oznaczoną w piśmie i zarządzić w tym celu dochodzenie. W sprawach będących przedmiotem kontroli sądownoadministracyjnej jest to stosunkowo ułatwione, bowiem strona składa skargę do organu, który wydał zaskarżony akt. Organ ten jest obowiązany z przekazaniem skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego wraz z aktami sprawy sporządzić odpowiedź na skargę, w której zazwyczaj ustosunkowuje się do podanej wartości przedmiotu sporu. A zatem weryfikacja podanej wartości przedmiotu sporu nie powinna nastroczać trudności.

Należy przy tym podkreślić, że sam ustawodawca w jednym z przepisów ustawy p.p.s.a. (art. 206) używa zwrotu "wartość Przedmiotu sporu" i to niewątpliwie w znaczeniu tej wartości, jako podstawy ustalania wpisu, czy zamiennego z użyciem w innych przepisów (przede wszystkim w art. 216 p.p.s.a.) zwrotem "wartości przedmiotu zaskarżenia". Oznacza to, że ustawodawca utożsamia te dwa pojęcia – wartość zaskarżenia i wartość przedmiotu sporu.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego błędna jest wykładnia oparta na tłumaczeniu przepisów ustawowych przy pomocy uregulowań zawartych w aktach niższego rzędu. Użyty w § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 221, poz. 2193) zwrot, że wpis stosunkowy zależy od wysokości należności pieniężnej objętej zaskarżonym aktem, nie zawsze oznacza obowiązek pobierania wpisu stosunku od całości. Rada Ministrów na mocy delegacji zawartej w art. 233 p.p.s.a. była jedynie uprawniona do określenia w rozporządzeniu wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu, a zatem rozszerzająca wykładania przepisów rozporządzenia w stosunku do art. 215 i 216 p.p.s.a. jest niedopuszczalna.

Obowiązkiem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest dokonanie wykładni przepisów prawa zgodnie z Konstytucją RP i standardami międzynarodowymi. Trafnie w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że ustalenie zbyt wysokiego wpisu sądowego w sprawach administracyjnych może uniemożliwić realizację prawa do sądu wynikających z art. 77 ust. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP (K. Stuła-Marcela, P. Łukasik, Wpis stały oraz wartość przedmiotu zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach podatkowych, *Monitor Podatkowy* z 2007, nr 3, s. 25). Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wielu swoich orzeczeniach wskazał, że każdy sędzia wspólnotowy, w tym także sędzia krajowy, ma obowiązek z urzędu sprawdzić, czy w danej sprawie nie doszło do naruszenia Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (por. orzeczenie w sprawie C-260/89 ETR, Zb. Orz.1991, s.I-2925 oraz Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wybrane i opracowane przez W. Czaplńskiego, opubl. w: *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, rok III, nr 4 (13) 2007, s. 61-63). W orzeczeniu z dnia 19 czerwca 2001 r. w sprawie Kreuz przeciwko Polsce Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu uznał, że sądy nie zapewniły właściwej równowagi między interesem państwa w żądaniu uiszczenia wpisu sądowego od powództwa a interesem skarżącego dochodzącego swoich roszczeń na drodze sądowej. Wpis żądany od Kreuza był nadmiernie wysoki. Spowodowało to rezygnację z pozwu i sprawa nigdy nie została rozpatrzona przez sąd. To, zdaniem Trybunału, naruszyło istotę prawa dostępu do niego. Nałożenie na Kreuza obowiązku uiszczenia wpisu było nieproporcjonalnie ograniczeniem tego prawa, a co za tym idzie naruszeniem art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (orzeczenie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu z dnia 19 czerwca 2001 r. w Kreuz przeciwko Polsce, nr skargi 28249/95, opubl. w: M. A. Nowicki Nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 199-2004, Oficyna Wydawnicza Zakamycze 2005, s. 559- 563). Podobne stanowisko zajął Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 7 marca 2006, sygn. akt SK 11/05 w którym wskazał, że prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, pozwalające każdemu na rzeczywiste dochodzenie swych praw, z czym wiąże się kwestia kosztów sądowych, należy rozpatrywać także z punktu widzenia czynników utrudniających bądź uniemożliwiających dostęp do

sądu, jak np. kształtowania kosztów sądowych o wygórowanej wysokości czy też braku precyzji przepisów określających obowiązek uiszczania kosztów sądowych. A zatem odnosząc wykładnię prokonstytucyjną i zgodną z prawami człowieka do analizowanych przepisów, to w imię realizacji prawa do sądu i prawa do rzetelnego procesu, wysokość wpisu stosunkowego powinna być obliczana od wartości podanej przez stronę, która będzie odzwierciedlała wartość faktycznego przedmiotu sporu. W tym miejscu należy podkreślić, że wysokość wpisu wpływa również na wysokość wynagrodzenia fachowego pełnomocnika i wysokość wpisu od skargi kasacyjnej. W związku z tym ustalenie nadmiernych kosztów może stanowić istotną barierę w możliwości z korzystania z prawa do składania środków zaskarżenia i korzystania z profesjonalnej pomocy pełnomocnika. Dotychczasowe rozważania prowadzą do wniosku, że w świetle przepisów art. 231 w związku z art. 215 i 216 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), wartość przedmiotu zaskarżenia stanowi tylko ta część należności pieniężnej, która została zakwestionowana w skardze. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu składu siedmiu sędziów z dnia 21 stycznia 2008 r. sygn. akt I GSK 2039/06.

Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a. podjął uchwałę jak w sentencji orzeczenia.

ZDANIE ODREBNE

Zdanie odrębne do uchwały z dnia 28 stycznia 2008 r. sygn. akt I FPS 7/07

Zagadnienie prawne zawarte w wymienionym wyżej postanowieniu z dnia 17 września 2007 r., jakkolwiek dotyczy kwestii związanej z wykładnią art. 231 w związku z art. 215 i art. 216 p.p.s.a., a więc przepisów działu V Koszty postępowania, rozdziału 2 Koszty sądowe tej ustawy, to jednak nie może być oceniane w oderwaniu od jej innych unormowań, w szczególności dotyczących zadań sądownictwa administracyjnego. Należy bowiem pamiętać, że przepisy o charakterze procesowym, do jakich sensu largo można zaliczyć także regulację związaną z kosztami uruchomienia i prowadzenia sądowej kontroli działalności administracji publicznej, mają charakter wtórny, zaś ich celem jest właściwa realizacja norm prawa materialnego.

Zgodnie z art. 184 Konstytucji sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Ich zadaniem jest, w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269, ze zm.), sprawowanie wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę pod względem zgodności z prawem (jeżeli ustawy nie stanowią inaczej) działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych, określonych w § 1. Przepisy p.p.s.a. doprecyzowują to zadanie, określając, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawie skarg na akty i czynności administracji publicznej, wymienione w art. 3 § 2 i 3. Z tego względu przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego jest akt lub czynność organu administracji, zaś przedmiot sporu pomiędzy stronami postępowania sądownoadministracyjnego stanowi zgodność z prawem (legalność) działalności administracji w zaskarżonej formie. Nadawanie tym pojęciom w odniesieniu do przepisów zawartych w dziale V p.p.s.a. odmiennego znaczenia stoi w sprzeczności z zasadami wykładni systemowej i funkcjonalnej.

Trzeba podkreślić, że konstytucyjnym zadaniom, ujętym jako kontrola działalności administracji publicznej, które postawiono przed sądami administracyjnymi, odpowiadają stosowne kompetencje, przede wszystkim przyznane wojewódzkim sądom administracyjnym. W postępowaniu przed tymi sądami nie wprowadzono przy orzekaniu związania zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Wprost przeciwnie, w art. 134 § 1 p.p.s.a. nakazano wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu rozstrzyganie w granicach danej sprawy, co oznacza obowiązek wszechstronnego zbadania z urzędu zaskarżonego aktu z punktu widzenia legalności. Dodatkowo, aby sądy administracyjne pierwszej instancji mogły w pełni realizować swoje konstytucyjne zadania i w ten sposób zabezpieczać przestrzeganie przez administrację publiczną zasady praworządności, wyposażono je także w uprawnienie, określone w art. 135 p.p.s.a., do stosowania z urzędu

przewidzianych ustawą środków w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia.

Te rozwiązania prawne potwierdzają, że przedmiotem zaskarżenia jest wskazana w skardze zaskarżona decyzja, postanowienie, inny akt lub czynność (art. 57 § 1 pkt 1 p.p.s.a.), a nie określenie przez skarżącego naruszenia prawa lub interesu prawnego (art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a). Stanowisko skarżącego, co do zakresu uchybień w działalności administracji publicznej, określonych w skardze, z punktu widzenia obowiązków sądu administracyjnego pierwszej instancji, nie ma znaczenia, zaś niewłaściwe wypełnienie tych obowiązków przez sąd, bez względu na treść skargi, może stanowić następnie podstawę do wniesienia skargi kasacyjnej od jego orzeczenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Dlatego też interpretując art. 231, jak również art. 216 p.p.s.a., w których jest mowa o należności pieniężnej jako o przedmiocie zaskarżenia, nie można ograniczać tej należności jedynie do należności, z którą wiążą się podniesione w skardze zarzuty. Jak była o tym mowa wyżej, wojewódzki sąd administracyjny rozpoznając sprawę, nie jest tymi zarzutami związany i bez względu na ich zakres i tak musi wszechstronnie skontrolować zaskarżony akt z punktu jego zgodności z prawem. Z tego względu, naszym zdaniem, wartość przedmiotu zaskarżenia powinna stanowić cała kwota objęta zaskarżonym aktem, jeżeli obowiązek lub uprawnienie wynikające z danego aktu można wyrazić w formie należności pieniężnej.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarte w uchwale, że w § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 221, poz. 2193, ze zm.) wadliwie wykonano upoważnienie do wydania tego aktu wykonawczego, nie jest trafne. Uważamy, że prawodawca właściwie zinterpretował ustawę i wykonał upoważnienie, które obligowało go także do określenia szczegółowych zasad pobierania wpisu, a więc również wskazania podstawy, od której oblicza się kwotę wpisu stosunkowego.

Dodatkowo trzeba podnieść, że cechą charakterystyczną takiej daniny publicznej jaką jest opłata (wpis, obok opłaty kancelaryjnej, to zgodnie z art. 212 § 1 p.p.s.a., opłata sądowa), odróżniającą ją od podatku, powinien być jej odpłatny (zmierzający do ekwiwalentności) charakter. Z tego względu przy określaniu wysokości opłaty i zasad jej pobierania powinno się uwzględniać zakres uzyskiwanego w zamian za nią od podmiotu publicznoprawnego (organu państwa) określonego świadczenia niepieniężnego (w tym przypadku pełnej kontroli legalności zaskarżonego aktu lub czynności). Ta okoliczność również przemawia przeciwko stanowisku zawartemu w podjętej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, ograniczającemu wartość przedmiotu zaskarżenia tylko do tej części należności pieniężnej, która została zakwestionowana w skardze, mimo że tak określona wartość nie ma wpływu na zakres sprawowanej przez sąd administracyjny pierwszej instancji kontroli zaskarżonego aktu. Należy też pamiętać, że ponoszenie ciężarów publicznych, do których należą również opłaty sądowe, zgodnie z art. 84 ustawy zasadniczej, to obowiązek konstytucyjny.

Ponadto nie zgadzamy się z takim rozumieniem 215 § 1 p.p.s.a., z którego miałyby wynikać, że określanie wartości przedmiotu zaskarżenia stanowi uprawnienie strony wnoszącej skargę, zaś kryterium badania legalności zaskarżonej decyzji i brak związania granicami skargi nie są tożsame z prawem do ustalania wartości przedmiotu zaskarżenia. W art. 215 § 1 p.p.s.a. na stronę nałożono obowiązek podania wartości przedmiotu zaskarżenia, jeżeli od tej wartości zależy wysokość opłaty. Mając zaś na uwadze, że zgodnie z art. 212 § 2 p.p.s.a., opłaty sądowe są dochodami budżetu państwa, niewłaściwe egzekwowanie wywiązywania się z tego obowiązku, wbrew fakultatywnemu brzmieniu art. 218 p.p.s.a., stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Prowadzi bowiem do uszczuplenia dochodów budżetu państwa (zob. art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114, ze zm.). Z tego względu na sądzie (jego funkcjonariuszach – przewodniczących) spoczywa obowiązek wyegzekwowania uiszczenia przez stronę opłaty w należnej wysokości lub jej uzupełnienia (art. 218, art. 220 § 1, art. 223, art. 224 p.p.s.a.). W świetle stanowiska zawartego w uchwale oznacza to

konieczność ustalania wyższej wartości przedmiotu zaskarżenia i w konsekwencji wzywania do uzupełnienia wpisu także w przypadku gdy strona już po wniesieniu skargi rozszerza zakres zarzutów w piśmie uzupełniającym skargę lub czyni to w wystąpieniu na rozprawie. Co więcej, w świetle art. 220 § 1, zdanie pierwsze p.p.s.a., gdy takie rozszerzenie zarzutów podniesionych w skardze nastąpi na rozprawie, sąd nie powinien jej zamykać do czasu gdy strona nie uiszczy należnej opłaty (uzupełni wpisu). W sposób oczywisty przedłuży to i skomplikuje postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji.

Nie uważamy także, aby trafne było przy rozstrzyganiu zagadnienia prawnego zawartego w postanowieniu z dnia 17 września 2007 r. powoływanie się na okoliczność, że przepisy związane z pobieraniem wpisów w sądownictwie administracyjnym wywodzą się z procedury cywilnej. Uzależnienie opłat sądowych od wartości przedmiotu zaskarżenia wyrażanej w formie pieniężnej wprowadzono w 1932 r. przed Najwyższym Trybunałem Administracyjnym i takie rozwiązanie poprzez odesłanie do przepisów o kosztach sądowych w sprawach cywilnych podtrzymano reaktywując sądownictwo administracyjne 1 września 1980 r. Należy przy tym pamiętać jakie było ratio legis wprowadzonych w owym czasie rozwiązań (zwiększenie dochodów skarbowych oraz zmniejszenie wpływu skarg do NTA), a także jak jednolite, negatywne stanowisko wyraziła wówczas doktryna, podkreślając sprzeczność takiego sposobu pobierania opłat z charakterem tego sądownictwa, które mimo, że uruchamiane na skutek skargi indywidualnego podmiotu, ze względu na skutki działało w interesie ogólnym (zob. A. Chmurski, Reforma Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Warszawa 1934 r. s. 76; S. Kasznica, Polskie prawo administracyjne, Poznań 1946 s. 177-178, J. Panejko, Z zagadnień sądownictwa administracyjnego, Gazeta Administracji i Policji Państwowej 1932, nr 1). Należy przy tym pamiętać o zasadniczej różnicy pomiędzy orzekaniem w sprawach cywilnych, w których sądy rozstrzygają o indywidualnym skonkretyzowanym finansowo roszczeniu, określonym w pozwie, a badaniu legalności aktu w pełnym zakresie, niezależnie od woli strony przedstawionej w zarzutach i wnioskach zawartych w skardze.

Podzielamy stanowisko wyrażone w uzasadnieniu uchwały, że przepisy dotyczące wpisu sądowego w sprawach administracyjnych nie powinny uniemożliwiać realizacji prawa do sądu wynikających z art. 77 ust. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, a także stać w sprzeczności z zobowiązaniami międzynarodowymi naszego kraju. Uważamy jednak, że respektowanie tych praw obywatelskich de lege lata powinno odbywać się w ramach prawa pomocy przewidzianego w rozdziale 3 działu V p.p.s.a., a de lege ferenda poprzez powrót do stałych opłat sądowych w tej kategorii spraw, tj. do systemu jaki obowiązywał w pierwszym dziesięcioleciu funkcjonowania sądownictwa administracyjnego w II Rzeczypospolitej, a nie poprzez dokonywanie wykładni przepisów p.p.s.a. kolidującej z istotą sądownictwa administracyjnego i komplikującej funkcjonowanie sądów administracyjnych.