

**II FSK 2187/09 - Wyrok**

<b>Data orzeczenia</b>	2011-06-16
<b>Data wpływu</b>	2009-12-21
<b>Sąd</b>	Naczelny Sąd Administracyjny
<b>Sędziowie</b>	Antoni Hanusz /przewodniczący/ Beata Cieloch Zbigniew Kmiecik /sprawozdawca/
<b>Symbol z opisem</b>	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania 6560
<b>Hasła tematyczne</b>	Podatek dochodowy od osób fizycznych
<b>Sygn. powiązane</b>	I SA/OI 560/09
<b>Skarżony organ</b>	Minister Finansów
<b>Treść wyniku</b>	Oddalono skargę kasacyjną
<b>Powołane przepisy</b>	Dz.U. 2002 nr 153 poz 1270; art. 184, art. 204 pkt 2; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 1993 nr 90 poz 416; art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3, art. 13 pkt 6, art. 41; Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity

**Sentencja**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Antoni Hanusz, Sędzia NSA Zbigniew Kmiecik (sprawozdawca), Sędzia WSA del. Beata Cieloch, Protokolant Tomasz Jankowski, po rozpoznaniu w dniu 16 czerwca 2011 r. na rozprawie w Izbie Finansowej ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w B. działającego w imieniu Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 30 września 2009 r. sygn. akt I SA/OI 560/09 w sprawie ze skargi Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w O. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w B. działającego w imieniu Ministra Finansów z dnia 29 maja 2009 r. nr [...] w przedmiocie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w B. działającego w imieniu Ministra Finansów na rzecz Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w O. kwotę 120 (sto dwadzieścia) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

**Uzasadnienie**

Zaskarżoną indywidualną interpretacją przepisów prawa podatkowego z dnia 29 maja 2009 r., Minister Finansów uznał za nieprawidłowe stanowisko Powiatowego Lekarza Weterynarii w O., że w przypadku wypłaty świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art.16 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej, z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt, Powiatowy Inspektorat Weterynarii nie będzie zobowiązany jako płatnik pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych.

W sprawie przedstawiono następujący stan faktyczny:

Powiatowy Lekarz Weterynarii wyznaczył w drodze decyzji administracyjnych urzędowych lekarzy weterynarii nie będących pracownikami Inspekcji do wykonywania czynności, o który mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz. z 2007 r. Nr 121, poz. 842 ze zm.), następnie zawarł z powyższymi osobami umowy, określające w szczególności zakres, terminy i miejsce wykonywania tych czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności. Powiatowy Inspektorat Weterynarii, dokonując wypłaty świadczeń wynikających z tych umów pobiera jako płatnik zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych. Świadczenia te są kwalifikowane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizyczny (t.j. Dz.U. z 1993 r., Nr 90, poz. 416 ze zm., dalej u.p.d.o.f.).

Jak wyjaśniono, w przyszłości Powiatowy Lekarz Weterynarii zamierza również wyznaczyć w drodze decyzji administracyjnych lekarzy weterynarii nie będących pracownikami Inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, do wykonywania czynności o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 a) ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej. W tym przypadku - stosownie do treści art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, umowa zawierająca zakres, terminy i miejsce wykonywania czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie, termin płatności oraz imię i nazwisko wyznaczonego lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, będzie zawierana z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt. Zakłady lecznicze dla zwierząt, z którymi Powiatowy Lekarz Weterynarii będzie zawierał umowy, są prowadza zarówno w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, jak również w formie spółek cywilnych lub osobowych spółek handlowych. Osoba wyznaczona w drodze decyzji do wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 a) ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej czasami będzie tożsama z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, z którym będzie zawierana umowa (np. w przypadku jednoosobowej działalności gospodarczej), innym razem będą to różne podmioty (np. podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt będzie spółka, a wyznaczonym lekarzem weterynarii - jeden ze wspólników, pracownik spółki lub jej zleceniobiorca).

W związku z tym we wniosku zadano następujące pytanie:

Czy w przypadku wypłaty świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej, z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt Powiatowy Inspektorat Weterynarii będzie zobowiązany jako płatnik pobierać zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych?

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku wypłaty świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej, z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt Powiatowy Inspektorat Weterynarii nie będzie zobowiązany jako płatnik pobierać zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z uwagi na to, iż świadczenia te będą stanowiły dla powyższych podmiotów przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy), a nie przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 6 ustawy).

W dniu 29 maja 2009 roku Dyrektor Izby Skarbowej, działając w imieniu Ministra Finansów, wydał interpretację indywidualną, w której zajął stanowisko, że w wyniku świadczenia usług na podstawie decyzji administracyjnej powiatowego inspektoratu weterynarii wyznaczony lekarz otrzymuje przychód ze źródła innego niż działalność gospodarcza tj. z działalności wykonywanej osobiście.

Pismem z dnia 4 czerwca 2009 r. wniesiono wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, w którym zarzucono naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f poprzez uznanie, iż wypłata świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście, a nie z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Dyrektor Izby Skarbowej nie znalazł podstaw do uchylecia lub zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Powiatowy Inspektorat Weterynarii w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie zarzucił interpretacji naruszenie przepisów prawa materialnego, a mianowicie:

1) art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. poprzez uznanie, iż wypłata świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 stycznia 2004r. o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście, a nie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej;

2) art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez uznanie, iż Powiatowy Inspektorat Weterynarii jest zobowiązany jako płatnik pobierać zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w związku z wypłatą świadczeń wynikających z ww. umów;

W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji indywidualnej.

Wojewódzki Sad Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z dnia 30 września 2009 r., sygn.akt I SA/OI 560/09, uchylił zaskarżoną interpretację.

Sąd wyjaśnił, że spór między Powiatowym Inspektoratem Weterynarii a organami podatkowymi dotyczył zasadności zaliczenia przychodów osiąganych z zakresu czynności dotyczących inspekcji weterynaryjnej wykonywanych przez lekarzy weterynarii do źródła przychodu o którym mowa w art.13 pkt 6 w związku z art.10 ust.1 pkt 2 u.p.d.o.f. (jako źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście), a także obciążenia Skarżącego obowiązkami płatnika, bądź do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, art.10 ust.1 pkt 3 u.p.d.o.f., jeżeli czynności te powierzono podmiotowi prowadzącemu zakład leczniczy dla zwierząt, w formie zorganizowanej działalności gospodarczej.

Wyjaśniono, że źródła przychodu wyliczone w art.10 ust.1 u.p.d.o.f., nie stanowią katalogu rozłącznego. Oznacza to, że pewne przychody w określonych okolicznościach mogą zostać zakwalifikowane jako przychody z dwóch różnych źródeł. Ta sama osoba fizyczna może osiągać przychody z różnych źródeł, podlegających takim samym bądź różnym zasadom opodatkowania, przy czym w pewnym zakresie reżim opodatkowania zależy od wyboru podatnika. W praktyce najistotniejsze jest rozróżnienie między przychodami otrzymanymi z działalności wykonywanej osobiście (przy czym w obrębie katalogu z art.13 też może wystąpić zbieg kwalifikacji), a przychodami z działalności gospodarczej.

Dokonując porównania pomiędzy różnymi definicjami działalności gospodarczej, sięgnięto do przepisów ustawy z dnia 21 grudnia 1990r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych (j.t. Dz.U. nr 187 z 2002r., poz.1567 z późn. zm.) i podkreślono, że do zaliczenia określonych przychodów do przychodów z działalności gospodarczej niezbędne jest stwierdzenie, że czynności wykonywane są w imieniu własnym. Przywołano treść art.1 ust. 2 i 3 ustawy o zawodzie lekarza weterynarii oraz przepisy ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej i wskazano, że czynności z zakresu inspekcji weterynaryjnej powierzone wyznaczonym lekarzom weterynarii przez Powiatowego Lekarza Weterynarii będącego wyspecjalizowanym organem administracji rządowej są wykonywane w imieniu i na rachunek Inspekcji Weterynaryjnej. Z powyższego wywnioskowano, że przychody z tego tytułu będą zaliczane do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. W związku z tym Sąd stwierdził, że stanowisko zajęte przez organ nie stanowiło odpowiedzi na pytanie zadane przez Powiatowego Lekarza Weterynarii.

Sąd podzielił stanowisko Skarżącego, że wypłacane przez Powiatowy Inspektorat Weterynarii wynagrodzenia za czynności wchodzące w zakres nadzoru weterynaryjnego, na podstawie umów, wynikających z art.16 ust.3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, czyli z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, były przychodem z działalności gospodarczej

lekarzy weterynarii, a nie przychodami z osobiście wykonywanej działalności. Zawarcie tych umów zwalniało płatnika z obowiązku poboru podatku, z uwagi na to, że czynności zlecone wchodzą w zakres ich działalności gospodarczej. Sąd uznał za słuszne stwierdzenie Skarżącego, że treść art.16 ust.3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, dopuszczało wykonywanie czynności w zakresie Inspekcji na podstawie umowy zawartej z wymienionymi tam podmiotami.

Wskazano art.16 ust.1 i 2 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 roku o zakładach leczniczych dla zwierząt, ( Dz.U. z 2004 r., nr 11, poz.95) i wyjaśniono, że prowadzenie zakładu leczniczego dla zwierząt jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095, z późn. zm.), natomiast zakład leczniczy dla zwierząt świadczy usługi weterynaryjne po uzyskaniu wpisu do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt, zwanej dalej "ewidencją". Ewidencja jest rejestrem działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy, o której mowa w ust. 1. Stąd szczególna regulacja art.16 ust.1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, odsyłając do ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, wyraźnie wskazuje, że zgodnie z art. 14 ust. 1 i 2 oraz ust. 6, podmioty prowadzące zakład leczniczy dla zwierząt prowadzą działalność gospodarczą, którą mogą podjąć w dniu złożenia wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej albo po uzyskaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym. Powyższe rozważania doprowadziły Sąd do stwierdzenia, że wykonywanie czynności Inspekcji Weterynaryjnej, na podstawie umowy zawartej z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt (art.16 ust.3 pkt 2 ustawy o Inspekcji), pozwala zakwalifikować przychody lekarzy weterynarii osiąganych z wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji weterynaryjnej do przychodów z działalności gospodarczej. Podkreślono, że sam Skarżący w pytaniu o interpretację, stwierdził, że w takim przypadku nie będzie wykonywał obowiązków płatnika, z uwagi na wypłacone świadczenia w ramach działalności gospodarczej, podmiotom upoważnionym do wykonywania czynności Inspekcji Weterynaryjnej.

Rozważając zasadność udzielonej interpretacji podatkowej, w zakresie pełnienia obowiązków płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, Sąd stwierdził, że zgodnie z brzmieniem art.8 Ordynacji podatkowej nie ulega wątpliwości, że płatnik nie realizuje własnych zobowiązań podatkowych, a jest zobowiązany do poboru i przekazania organowi podatkowemu cudzych pieniędzy - podatnika w wysokości wynikającej z zobowiązania ciążącego na tym podatniku. Do tych zobowiązań, które płatnik miał obowiązek pobrać stosuje się wszystkie dalsze uregulowania zawarte w ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, która w art.41 ust.1 określiła obowiązki płatnika tego podatku.

Zdaniem Sądu, w przypadku zawierania umów przez Skarżącego z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt, w formie zorganizowanej działalności gospodarczej, na podstawie art.16 ust.3 pkt2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, wypłata wynagrodzenia nastąpi za wykonaną usługę będzie przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną i zaskarżył powyższy wyrok w całości zarzucając mu, na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej p.p.s.a.) naruszenie:

1. prawa materialnego, tj.:

- art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 w zw. z art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. przez ich błędną wykładnię polegającą w szczególności na przyjęciu, że w przypadku zawierania umów przez Powiatowego Lekarza Weterynarii z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy w formie zorganizowanej działalności gospodarczej, na podstawie art. 16 ust.3 pkt 2 ustawy i Inspekcji Weterynaryjnej

wypłata wynagrodzenia za wykonaną usługę będzie przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej, podczas, gdy przychody te należy zakwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście,

- art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez przyjęcie, że przepis ten nie ma zastosowania w sytuacji wypłaty przez Powiatową Inspekcję Weterynaryjną świadczeń z tytułu umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt z uwagi na to, że świadczenia te wynikają z wykonywanych przez lekarzy weterynarii czynności, wchodzących w zakres prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

2. przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 3 § 1 i 2 pkt 4 a oraz art. 151 w zw. z art. 146 § 1 p.p.s.a. poprzez przyjęcie, że organ podatkowy wydał interpretację niezgodną z prawem, w tym z naruszeniem art. 14 c § 2 Ord.pod. mimo, że zawiera ona wyczerpujące i prawidłowe stanowisko, i w konsekwencji nieuzasadnione uchylenie zaskarżonej interpretacji, zamiast oddalenie skargi.

Wskazując na powyższe uchybienia wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie kosztów postępowania.

W piśmie procesowym – spóźnionej odpowiedzi na skargę kasacyjną, strona wniosła o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, przeto nie zasługuje na uwzględnienie.

Jakkolwiek sformułowano w niej zarzuty dotyczące naruszenia zarówno przepisów postępowania, jak i przepisów prawa materialnego (przez błędną wykładnię art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 w powiązaniu z art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f., czego konsekwencją miał być błąd oceny co do zastosowania art. 41 ust. 1 tej ustawy), to jednak – dla celów dokonanej kontroli instancyjnej zaskarżonego wyroku – decydujące znaczenie ma rozważenie pierwszego rodzaju zarzutów. Rzecz w tym, iż powołując się na wadliwość natury procesowej, zakwalifikowano je w istocie jako konsekwencję niewłaściwego zinterpretowania prawa materialnego (uznając interpretację za nieprawidłową w znaczeniu materialnym, sąd przyjął, że "zajęte przez organ stanowisko nie stanowiło odpowiedzi na zadane pytanie" – s. 13 uzasadnienia zaskarżonego wyroku).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, występując z zarzutami naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyliczonych uprzednio przepisów prawa materialnego, zignorowano fakt, iż w myśl art. 16 ust. 1 oraz 2 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, prowadzenie tego rodzaju zakładu jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zakład taki świadczy usługi po dokonaniu wpisu do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt – rejestru działalności regulowanej, o której stanowi druga z wymienionych ustaw. Jeśli zatem podmioty prowadzące zakłady lecznicze prowadzą działalność gospodarczą objętą określonymi formami reglamentacji prawnej, wykonywanie czynności Inspekcji Weterynaryjnej na podstawie zawartej z nimi umowy stwarza podstawę do zaliczenia przychodów lekarzy weterynarii uzyskiwanych z wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji weterynaryjnej do kategorii przychodów z działalności gospodarczej. Trzeba zarazem mieć na względzie okoliczność, że decyzja powiatowego lekarza weterynarii wyznaczająca lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej do wykonywania określonych czynności (art. 16 ust. 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej) wskazuje jedynie rodzaj i zakres

przekazanych do wykonania czynności. Zakres, terminy i miejsce wykonywania owych czynności, jak również wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności ustala umowa zawierana przez powiatowego lekarza weterynarii z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt – art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej. Chybione okazały się zatem zarzuty przedstawione w skardze kasacyjnej co do błędnej wykładni art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 w powiązaniu z art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. Uzasadniając je, autor skargi kasacyjnej bezzasadnie doszukiwał się analogii pomiędzy reżimem prawnym dotyczącym lekarzy weterynarii wyznaczonych do wykonywania niektórych czynności weterynaryjnych oraz osób, o których mowa w art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. (takich jak biegły w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników i inkasentów należności publicznoprawnych, a także osób uczestniczących w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej bądź samorządowej) – s. 8 skargi kasacyjnej. Nie należy także zapominać o nowelizacji ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej dokonanej w październiku 2008 r. Przeprowadzoną zmianę polegającą na wprowadzeniu w art. 16 ust. 1 pkt oznaczonego jako 1a uzasadniono potrzebą umożliwienia lekarzom weterynarii wykonywania czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (czynności wykonywane osobiście wymieniono odrębnie w pkt 1 tego ustępu). Naczelny Sąd Administracyjny podziela tym samym zapatrywanie wyrażone w odpowiedzi na skargę kasacyjną, iż zaaprobowanie poglądu Dyrektora Izby Skarbowej w B. działającego z upoważnienia Ministra Finansów prowadziłoby w istocie do paradoksalnego wniosku, który dałoby się ująć słowami: zmodyfikowanie ustawy nie pociągnęło za sobą żadnych zmian w obowiązującym porządku prawnym (tak na s. 4). Nie sposób w takim razie twierdzić, że doszło do naruszenia art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f. poprzez błędną ocenę co do dopuszczalności jego zastosowania w sytuacji opisanej we wniosku o wydanie interpretacji.

W tym stanie rzeczy, na mocy art. 184 p.p.s.a. orzeczono jak w sentencji. O kosztach postępowania kasacyjnego rozstrzygnięto zgodnie z art. 204 pkt.2 tej ustawy.