



Władysław Grzeńkiewicz

# Egzekucja administracyjna – teoria i praktyka

z orzecnictwem  
sądowoadministracyjnym

# Egzekucja administracyjna – teoria i praktyka



Władysław Grzeńkiewicz

# Egzekucja administracyjna – teoria i praktyka

z orzecznictwem  
sądowoadministracyjnym

Warszawa 2006

 **Wolters Kluwer**  
Polska

Dom Wydawniczy ABC

Wydawca  
*Justyna Kossak*

Redaktor  
*Ewa Skalska*

Redaktor techniczny  
*Janina Burek*

Korekta  
*Lilianna Rudnik*

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. 2006

ISBN 83-7416-805-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
(dotychczas: Polskie Wydawnictwa Profesjonalne Sp. z o.o.)

Redakcja Wydawnictw Książkowych i Czasopism Prawniczych  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. (022) 535-80-00

Redakcja Książek  
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7  
tel. (012) 630 46 00

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa: [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

Druk i oprawa: Wrocławska Drukarnia Naukowa PAN  
im. Stanisława Kulczyńskiego Sp. z o.o.

## SPIS TREŚCI

Wykaz ważniejszych skrótów .....	9
<b>Rozdział 1. Zagadnienia wstępne .....</b>	<b>11</b>
Cel i przedmiot regulacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.....	11
Słowniczek .....	14
Źródła prawa w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym .....	18
<b>Rozdział 2. Zakres egzekucji administracyjnej.....</b>	<b>22</b>
Zakres przedmiotowy egzekucji administracyjnej .....	22
Organy uprawnione do żądania wykonania obowiązków w trybie egzekucji administracyjnej.....	37
<b>Rozdział 3. Zasady ogólne prowadzenia egzekucji administracyjnej.....</b>	<b>42</b>
Zasady postępowania egzekucyjnego .....	42
Zasada obligatoryjnego podejmowania egzekucji .....	47
Zasada zagrożenia.....	49
Zasada poszanowania praworządności .....	54
Zasada poszanowania minimum egzystencji .....	55
Zasada stosowania najmniej uciążliwego środka egzekucyjnego .....	55
Zasada prawdy obiektywnej .....	56
Zasada niezbędności .....	57
Zasada niezależności postępowania egzekucyjnego .....	57
<b>Rozdział 4. Zwolnienia i wyłączenia w postępowaniu egzekucyjnym.....</b>	<b>60</b>
Zwolnienia spod egzekucji administracyjnej .....	60
Wyłączenia spod egzekucji administracyjnej .....	63
Podmiotowe wyłączenie spod egzekucji .....	70
Ustawowe wyłączenia spod egzekucji administracyjnej .....	70

<b>Rozdział 5. Organy egzekucyjne i uczestnicy postępowania egzekucyjnego</b> .....	81
Organ egzekucyjny i organ rekwizycyjny oraz ich właściwość .....	81
Właściwość rzeczowa organów egzekucyjnych .....	82
Organy egzekucyjne w zakresie egzekucji administracyjnej obowiązków o charakterze pieniężnym.....	85
Organy egzekucyjne w zakresie egzekucji administracyjnej obowiązków o charakterze niepieniężnym .....	90
Organ rekwizycyjny .....	91
Prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich, organizacja społeczna .....	92
Właściwość miejscowa organów egzekucyjnych .....	92
Organy nadzoru nad egzekucją administracyjną .....	94
Organy udzielające pomocy i organy asystujące przy wykonywaniu czynności egzekucyjnych przez organy egzekucyjne .....	99
Pozostali uczestnicy postępowania egzekucyjnego .....	102
Rzeczoznawca majątkowy .....	110
Świadek .....	110
Podmioty bierne postępowania egzekucyjnego.....	112
<b>Rozdział 6. Przebieg postępowania egzekucyjnego</b> .....	116
Zasady postępowania egzekucyjnego.....	116
Wszczęcie oraz przebieg postępowania egzekucyjnego.....	117
Czynności poprzedzające wszczęcie postępowania egzekucyjnego .....	119
Wszczęcie i przebieg egzekucji administracyjnej.....	146
Zakończenie egzekucji.....	150
<b>Rozdział 7. Ograniczenia w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym</b> .....	155
Zagadnienia wstępne .....	155
Wstrzymanie czynności egzekucyjnych oraz postępowania egzekucyjnego.....	156
Zawieszenie postępowania egzekucyjnego .....	158
Umorzenie postępowania egzekucyjnego.....	162
Odstąpienie od czynności egzekucyjnych.....	172
Szczególne przypadki wstrzymania egzekucji .....	174
Zaniechanie/powstrzymanie się organu egzekucyjnego od wykonywania egzekucji .....	174

<b>Rozdział 8. Środki egzekucyjne należności pieniężnych</b> .....	179
Zasady zastosowania środka egzekucyjnego .....	181
Wyjawienie majątku .....	185
Środki egzekucyjne obowiązków o charakterze pieniężnym .....	188
Egzekucja z pieniędzy .....	188
Egzekucja z wynagrodzenia za pracę (art. 72–78 u.p.e.a.) .....	190
Egzekucja z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych (art. 80–87 u.p.e.a.) .....	191
Egzekucja ze świadczenia z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego i renty socjalnej (art. 79 u.p.e.a.) .....	202
Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych (art. 89–92 u.p.e.a.) .....	203
Egzekucja z praw z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych (art. 93–94 u.p.e.a.) .....	207
Egzekucja z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych (art. 95 u.p.e.a.) .....	225
Egzekucja z weksla (art. 96 u.p.e.a.) .....	225
Egzekucja z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej (art. 96g–96i u.p.e.a.) .....	230
Egzekucja z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 96j–96k u.p.e.a.) .....	237
Egzekucja z pozostałych praw majątkowych (art. 96l–96m u.p.e.a.) .....	246
Egzekucja z ruchomości .....	249
Egzekucja z nieruchomości .....	262
<b>Rozdział 9. Środki egzekucyjne obowiązków o charakterze niepieniężnym</b> .....	291
Grzywna w celu przymuszenia .....	291
Wykonanie zastępcze .....	292
Odebranie rzeczy ruchomej .....	294
Odebranie nieruchomości. Opróżnienie lokalu i innych pomieszczeń .....	295
Przymus bezpośredni .....	296
<b>Rozdział 10. Zbieg egzekucji</b> .....	300
Pojęcie zbiegu egzekucji .....	300

Zbieg egzekucji administracyjnych.....	302
Zbieg egzekucji sądowej i administracyjnej.....	305
<b>Rozdział 11. Środki prawne w postępowaniu egzekucyjnym.....</b>	<b>311</b>
Zasady ogólne, termin wniesienia, skutki wniesienia środków prawnych.....	311
Zarzuty na prowadzone postępowanie egzekucyjne.....	314
Zażalenia na postanowienia organu egzekucyjnego.....	326
Skarga na czynności organu egzekucyjnego i egzekutora .....	328
Wniosek o wyłączenie spod egzekucji.....	332
Środki zaskarżenia służące w drodze sądowej.....	335
Pełnomocnictwo .....	343
Doręczania w postępowaniu egzekucyjnym.....	345
Terminy do wniesienia środka prawnego .....	348
<b>Rozdział 12. Koszty egzekucyjne.....</b>	<b>351</b>
Koszty egzekucyjne i zasady ich ustalania.....	351
Ulgi w spłacie kosztów egzekucyjnych .....	366
<b>Rozdział 13. Udzielenie pomocy obcemu państwu oraz korzystanie z jego pomocy przy dochodzeniu należności .....</b>	<b>375</b>
Uwagi ogólne.....	375
<b>Rozdział 14. Postępowanie zabezpieczające.....</b>	<b>384</b>
Uwagi ogólne.....	384
Zabezpieczenie należności pieniężnych.....	396
Sposób wykonania zabezpieczenia należności pieniężnych .....	401
Środki zaskarżenia na zabezpieczenie należności pieniężnych.....	406
Zabezpieczenie obowiązków o charakterze niepieniężnym.....	407
<b>Rozdział 15. Odpowiedzialność za naruszenie przepisów ustawy egzekucyjnej.....</b>	<b>413</b>
Odpowiedzialność odszkodowawcza.....	413
Odpowiedzialność porządkowa .....	414
<b>Bibliografia .....</b>	<b>416</b>

## WYKAZ WAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW

**k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

**k.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.

**k.p.a.** – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.

**k.p.c.** – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.

**k.s.h.** – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. Nr 49, poz. 1037 z późn. zm.

**M. Pod.** – Monitor Podatkowy

**NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny

**ONSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

**OSN** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego

**OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna

**OSNCP** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych

**OSP** – Orzecznictwo Sądów Polskich

**OZ** – Oddział Zamiejscowy

**pr. bank.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, tekst jedn. Dz. U. 2002 r. Nr 72, poz. 665 z późn. zm.

**SA** – Sąd Administracyjny

**S. Apel.** – Sąd Apelacyjny

**SN** – Sąd Najwyższy

**u.p.e.a.** – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.

**WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny

**Zb. Orz.** – Zbiór Orzeczeń



## ————— Rozdział 1 —————

### ZAGADNIENIA WSTĘPNE

#### **Cel i przedmiot regulacji ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji**

Uwzględniając wymogi zasad techniki prawodawczej<sup>1</sup>, ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w art. 1 określa cel ustawy. Artykuł 1 wskazuje, co jest przedmiotem i celem ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Określa:

- sposób postępowania wierzycieli w przypadkach uchylania się zobowiązanych od wykonania ciężących na nich obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej wymienionych w ustawie,
- prowadzone przez organy egzekucyjne postępowanie i stosowane przez nie środki przymusu służące doprowadzeniu do wykonania lub zabezpieczenia wykonania obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej wymienionych w ustawie,
- sposób i zakres udzielania pomocy obcemu państwu lub korzystania z jego pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych.

Jako odrębny akt prawny jest ona dość szczegółowa. Wynika to po pierwsze z regulowanej materii, po drugie chodzi o bardzo drażliwą sferę stosunków społecznych między obywatelami a organami publicznymi, tj. egzekwowania wykonania obowiązków w drodze przymusu administracyjnego poprzez zastosowanie w postępowaniu egzekucyjnym środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych obowiązków o charakterze pieniężnym lub obowiązków o charakterze niepieniężnym, a także zabezpieczenia wykonania tych obowiązków. Postępowanie egzekucyjne w administracji uregulowano ustawą

---

<sup>1</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 24, poz. 151), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1967 r. Uregulowała ona zarówno egzekucję należności pieniężnych, jak i egzekucję obowiązków o charakterze niepieniężnym. Wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji moc utraciło wiele przepisów wcześniej regulujących postępowanie przymusowe w administracji i organizację oraz tryb postępowania organów skarbowo–egzekucyjnych<sup>2</sup>. Ustawa pierwotnie liczyła 174 artykuły. Od 1967 r. ustawa była sześciokrotnie nowelizowana, z tym że zasadnicza nowelizacja nastąpiła w drodze ustawy z dnia 23 marca 1990 r. (Dz. U. Nr 21, poz. 126). Jednolity tekst ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji opublikowano w obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 26 lutego 1991 r. Od tego czasu ustawa była wielokrotnie nowelizowana.

Wiele istotnych zmian wprowadzono art. 3 ustawy z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1126). Następnie obszerne zmiany wprowadzono ustawą z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 125, poz. 1368), w wyniku której organem egzekucyjnym w administracji z możliwością zastosowania wszystkich środków egzekucyjnych stał się naczelnik urzędu skarbowego. Następnie jednolity tekst ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji opublikowano w Dzienniku Ustaw z 2002 r. Nr 110, poz. 698.

Od tego czasu – według stanu na 31 grudnia 2004 r. – dokonano kolejnych 20 zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W tym czasie istotne zmiany do ustawy wprowadzono ustawą z dnia 10 września 2003 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 197, poz. 1885). Regulacje te nadały nowe brzmienie rozdziałowi 7 ustawy „Udzielanie pomocy obcemu państwu oraz

<sup>2</sup> Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 marca 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz. U. Nr 36, poz. 342 z późn. zm.), ustawa z dnia 18 kwietnia 1932 r. o przejęciu egzekucji administracyjnej przez władze skarbowe oraz postępowanie egzekucyjne władz skarbowych (Dz. U. z 1932 r. Nr 32, poz. 328), ustawa z dnia 1 sierpnia 1932 r. o wyłączeniu niektórych rodzajów świadczeń spod egzekucji urzędów skarbowych (Dz. U. z 1932 r. Nr 62, poz. 581), dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz. U. z 1947 r. Nr 21, poz. 84 z późn. zm.), dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452 z późn. zm.).

korzystanie z jego pomocy przy dochodzeniu należności pieniężnych”. Ponadto wprowadzono obszerne regulacje w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz nowego środka egzekucyjnego – egzekucji z nieruchomości. Ostatni jednolity tekst ustawy ukazał się w Dzienniku Ustaw z 2005 r. Nr 229, poz. 1954. Zawierał on nowe brzmienie rozdziału 5 oddział 2 „Egzekucja z praw z instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych” nadany ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538). Wydane teksty ustawy – pomimo wprowadzenia dodatkowych unormowań prawnych – utrzymywały zawsze pierwotną liczbę artykułów. Uzyskano to dzięki dodaniu do poszczególnych artykułów ustawy liter alfabetu.

Ustawą z dnia 16 grudnia 2005 r. o zmianie ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. Nr 190, poz. 1606) wprowadzono dość istotne zmiany w zasadach techniki prawodawczej i przejrzystości nowelizowanych aktów prawnych. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych zaszła zmiana, w wyniku której po każdej dokonanej nowelizacji ustawy Marszałek Sejmu ogłasza jej tekst jednolity w ciągu dwóch tygodni od dnia wejścia w życie nowelizowanej ustawy.

Przepisy ustawy, pomimo dość obszernej regulacji i jej autonomiczności, odsyłają jednak w szerokim zakresie do korzystania w postępowaniu egzekucyjnym z innych aktów prawnych. W ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawarto ponad 20 upoważnień do wydania przepisów wykonawczych, z czego aż 14 upoważnień dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, np. art. 6 § 2, art. 15 § 4 i, art. 25 § 1 ustawy. Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym poprzez ogólne sformułowania odsyła również do przepisów innych ustaw (ponad 50 odesłań), np. art. 2 § 1 pkt 1d, art. 2 § 1 pkt 2. Ponadto w art. 2 § 1 pkt 5 i 10 u.p.e.a. jest mowa o poddaniu egzekucji administracyjnej należności pieniężnych przekazanych do egzekucji na podstawie innych ustaw oraz obowiązków o charakterze niepieniężnym, pozostających we właściwości organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego lub o przekazanie do egzekucji administracyjnej na podstawie przepisu szczególnego, np. art. 24 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. Nr 137, poz.

887 z późn. zm.). Z kolei z art. 18 u.p.e.a. wynika, że jeżeli przepisy tej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Znaczenie odpowiedniego stosowania przepisów kodeksu postępowania administracyjnego w postępowaniu egzekucyjnym jest na tyle istotne, że w doktrynie traktuje się je jako odrębną zasadę postępowania egzekucyjnego.

## Słowniczek

Artykuł 1a zawiera tzw. słowniczek ustawy. To 21 definicji, które wyjaśniają i mają na celu ułatwić wykładnię obszernej i złożonej regulacji instytucji z postępowania egzekucyjnego w administracji. Ze względu na coraz bardziej skomplikowaną normowaną materię, prawo egzekucyjne zaczyna być postrzegane jako prawo autonomiczne wobec innych działów prawa. Można uznać, że słowniczek wypełnia pewną lukę w zakresie interpretacji pojęć instytucji prawa egzekucyjnego. Jednak przez analogię do orzecznictwa podatkowego można przyjąć, że dla spraw, do których ma zastosowanie ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji normatywne, znaczenie będą miały treści definicji zawartych w ustawie (wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., 819/99, Głosa 2001, nr 3, s. 48).

Przepisy te mają charakter wykładni autentycznej i dotyczą takich pojęć, jak: biegły skarbowy, czynność egzekucyjna, dłużnika zajętej wierzytelności, egzekutor, nieruchomości, opłata komornicza, organ egzekucyjny, organ rekwizycyjny, poborca skarbowy, składki na ubezpieczenie społeczne, środek egzekucyjny, wierzyciel, wstrzymanie czynności egzekucyjnych, wstrzymanie postępowania egzekucyjnego, wynagrodzenie, zajęcie egzekucyjne, zajęcie zabezpieczające, zobowiązany, zwolnienie spod egzekucji.

Nowością jest wprowadzenie do ustawy pojęcia i definicji np. organu rekwizycyjnego, którym jest organ egzekucyjny tej samej właściwości rzeczowej co organ egzekucyjny prowadzący egzekucję, któremu organ egzekucyjny zleci wykonanie czynności egzekucyjnych.

Słowniczek ujmuje wykaz środków należności pieniężnych i należności niepieniężnych, co dotychczas było uregulowane przepisami dzia-

łu I i działu III ustawy egzekucyjnej. Należy wskazać, iż powiększono liczbę środków egzekucyjnych należności pieniężnych, np.: o egzekucję z instrumentów finansowych, z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Wykaz instrumentów finansowych czy też praw własności przemysłowej i ich definicję podają odrębne ustawy.

W rozumieniu ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji czynnością jest każde działanie organu egzekucyjnego podjęte w ramach postępowania egzekucyjnego, nawet jeżeli to działanie nie jest skierowane do zobowiązanego. Interpretacja pojęcia czynności egzekucyjnych stwarza zobowiązanemu i innym podmiotom możliwość kontrolowania wszelkich działań organu egzekucyjnego. Należy wskazać, iż mogą oni kwestionować takie działania wnosząc skargę. Nie będą natomiast czynnościami egzekucyjnymi takie działania organu egzekucyjnego, które nie wiążą się ze stosowaniem przymusu egzekucyjnego lub które wyłączają albo oddalają w czasie możliwość zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego. Nie będzie zatem czynnością egzekucyjną np.: doręczenie zobowiązanemu tytułu wykonawczego<sup>3</sup>, postanowienie w sprawie zawieszenia lub umorzenia postępowania egzekucyjnego, wyłączenie rzeczy bądź praw majątkowych spod egzekucji<sup>4</sup>, pobór opłaty komorniczej<sup>5</sup>, podział kwoty uzyskanej z egzekucji czy zaliczenie nadpłaty podatku na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych<sup>6</sup>.

W regulacjach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji należy zwrócić uwagę na pojęcie „wierzycielność”, które wywodzi się z prawa cywilnego i oznacza prawo wierzyciela do żądania od dłużnika spełnienia określonego świadczenia. Świadczenie to może mieć różny charakter, jednakże z punktu widzenia postępowania egzekucyjnego w administracji, istotne jest to, aby świadczenie to mogło być przedmiotem zajęcia egzekucyjnego. Ponieważ zajęciu w toku postępowania

<sup>3</sup> Wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2003 r., I SA/Łd 2190/2001, POP 2004, nr 2, poz. 27, odmienne stanowisko wyraził NSA w wyroku z dnia 20 sierpnia 2002 r., III S.A/3357, Monitor Podatkowy 2002, nr 11, s. 4.

<sup>4</sup> Wyrok NSA z dnia 22 sierpnia 2002 r., I SA/Po 350/2001, Lex Polonica Maxima.

<sup>5</sup> Pismo Dyrektora Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów z dnia 29 stycznia 2002 r., nr SP2-K-861-69-146/02.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z 29 października 2003 r., I SA/Gd 235/2003, ONSA 2004, nr 2, poz. 87.