

WOJEWÓDZKI SĄD ADMINISTRACYJNY
W BYDGOSZCZY

INFORMACJA O DZIAŁALNOŚCI

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

w Bydgoszczy w roku 2015

Do użytku wewnętrznego

Bydgoszcz, styczeń 2016 rok

SPIS TREŚCI

	Strona
ROZDZIAŁ I ZAGADNIENIA OGÓLNE	
1. Obsada osobowa	4
2. Wpływ spraw i wyniki postępowania	5
ROZDZIAŁ II WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA	
1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych i opłat	
1. 1. Podatek dochodowy od osób prawnych	9
1. 2. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług	14
1. 3. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku od osób fizycznych	16
1. 4. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku od osób prawnych	22
1. 5. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych	28
1. 6. Opłata za parkowanie	33
2. Postępowanie podatkowe i administracyjne	
2. 1. Umorzenie postępowania odwoławczego	36
2. 2. Umorzenia postępowania administracyjnego w sprawie zapomogi	39
3. Sprawy ogólnoadministracyjne	
3. 1. Stwierdzenie nieważności dokumentu nadania ziemi	41
3. 2. Zezwolenie na usunięcie drzew	44
3. 3. Orzeczenie o stopniu niepełnosprawności	48
3. 4. Zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych	51
3. 5. Rejestracja pojazdu	59
3. 6. Wydanie prawa jazdy	63
3. 7. Uchwała w przedmiocie wysokości oraz szczegółowych warunków przyznawania nauczycielom niektórych składników wynagrodzenia	66
ROZDZIAŁ III WYMIERZONE GRZYWNY	75
ROZDZIAŁ IV POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE	79
ROZDZIAŁ V PRAWO POMOCY	79

ROZDZIAŁ VI POZAORZECZNICZA DZIAŁALNOŚĆ SĄDU	
1. Narady	81
2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe	82
3. Wydział Informacji Sądowej	83
ROZDZIAŁ VII DANE TELEADRESOWE	84
ROZDZIAŁ VIII TABELLE	
1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2015 r.	87
2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw	88
3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw	90
4. Inne niż wykazane w dziale 1 i 2 sprawy rozpatrywane na podstawie przepisów Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w tym między innymi dla wpisywania wniosków o przyznanie prawa pomocy składanych przed wpłynięciem skargi	91
5. Terminowość załatwiania spraw	91
6. Wpływ skarg kasacyjnych	92
7. Sprawy zawieszono	92
8. Wpływ i sposób załatwienia skarg na akty i czynności poszczególnych organów	93

ROZDZIAŁ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

1. Obsada osobowa

W Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Bydgoszczy na koniec okresu sprawozdawczego orzekło 19 sędziów.

Struktura Sądu obejmującego swą właściwością teren województwa kujawsko – pomorskiego opierała się niezmiennie na pracy dwóch wydziałów orzeczniczych oraz wydziału informacji sądowej.

W Wydziale I, który zajmował się sprawami: zobowiązań podatkowych, ubezpieczeń majątkowych, ceł, cen, spraw kapitałowych i bankowości oraz finansów publicznych orzekali: sędzia NSA Zdzisław Pietrasik – Prezes Sądu i Przewodniczący Wydziału, sędzia WSA Izabela Najda – Ossowska – Zastępca Przewodniczącego Wydziału, sędzia WSA Teresa Liwacz – Przewodnicząca Wydziału Informacji Sądowej, sędzia WSA Halina Adamczewska – Wasilewicz, sędzia WSA dr Leszek Kleczkowski, sędzia WSA Ewa Kruppik – Świetlicka, sędzia WSA Mirella Łent, sędzia WSA Jarosław Szulc, sędzia WSA Urszula Wiśniewska.

W Wydziale II, do którego trafiały pozostałe sprawy z zakresu właściwości Sądu orzekali: sędzia WSA Leszek Tyliński – Przewodniczący Wydziału, jednocześnie pełniący funkcję Wiceprezesa Sądu od kwietnia 2015 r., sędzia WSA Elżbieta Piechowiak – Zastępca Przewodniczącego Wydziału, sędzia WSA Jerzy Bortkiewicz, sędzia WSA Joanna Brzezińska, sędzia WSA Wojciech Jarzembski, sędzia WSA Anna Klotz, sędzia WSA Renata Owczarzak, sędzia WSA Grzegorz Saniewski, sędzia WSA Jarosław Wichrowski, sędzia WSA Małgorzata Włodarska.

Podobnie jak w roku wcześniejszym w Sądzie zatrudnionych było dwóch referendarzy zajmujących stanowiska w poszczególnych wydziałach orzeczniczych. Referendarze orzekali w sprawach z zakresu prawa pomocy oraz wykonywali inne bieżące czynności zlecone przez Przewodniczących Wydziałów.

2. Wpływ spraw i wyniki postępowania

W 2015 roku odnotowano wpływ 2799 skarg w ramach postępowania sądowoadministracyjnego, z czego 2619 skarg wpisano do repertorium SA, natomiast w 148 sprawach przedmiotem była beczynność organów. W repertorium SO zarejestrowano w tym czasie 32 sprawy.

Najwięcej skarg wniosły osoby fizyczne – 1909 tj. 68 % ogólnej liczby skarg. Osoby prawne i inne jednostki organizacyjne wniosły 869 skargi, tj. 31 % ogólnej liczby skarg. W 19 sprawach skarżącymi były organizacje społeczne. Prokurator jako strona skarżąca wystąpił w 2 sprawach.

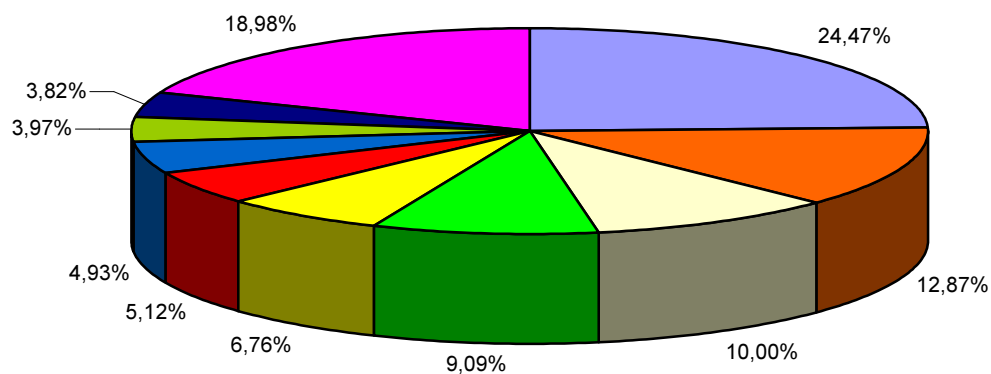
Większość złożonych w 2015 r. skarg na akty i czynności stanowiły skargi z zakresu:

- podatków i innych świadczeń pieniężnych – 641,
- ceł – 337,
- pomocy społecznej – 262,
- działalności gospodarczej – 238,
- budownictwa – 177,
- środków publicznych – 134,
- utrzymanie i ochrona dróg – 129,
- zagospodarowania przestrzennego – 104.

Biorąc pod uwagę okres wcześniejszy należy zauważyć, iż struktura wpływu skarg danej kategorii pozostała w zasadzie niezmienna. Nadal przeważały sprawy z zakresu podatków, pomocy społecznej, budownictwa, środków publicznych, utrzymania i ochrony dróg, środków publicznych.

Udział procentowy skarg na akty i czynności z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg zarejestrowanych w repertorium SA w 2015 roku obrazuje dalszy wykres.

Udział spraw z danego zakresu (symbolu) w ogólnym wpływie skarg do WSA w Bydgoszczy w 2015 r.



- 611 - podatki i inne świadczenia pieniężne
- 630 - cła
- 632 - pomoc społeczna
- 604 - działalność gospodarcza
- 601 - budownictwo
- 653 - środki publiczne
- 603 - drogi publiczne
- 615 - zagospodarowanie przestrzenne
- 620 - ochrona zdrowia
- pozostałe

W sprawach skarg na bezczynność odnotowano największy wpływ w następujących dziedzinach:

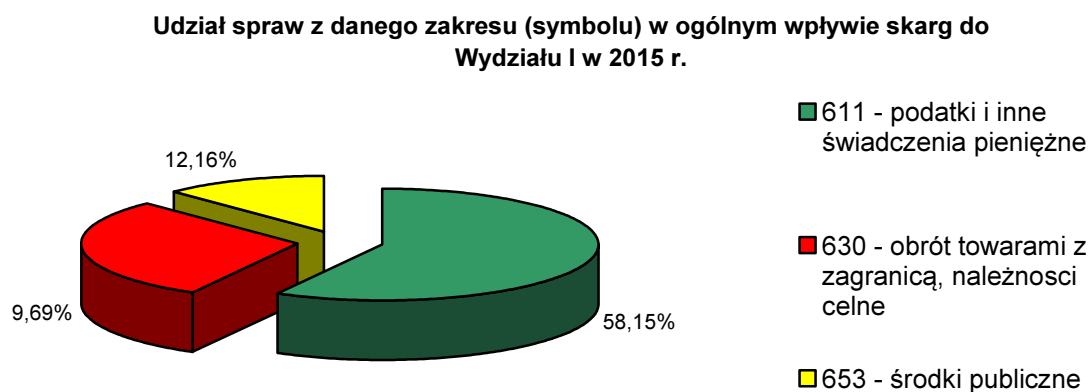
- informacji publicznej i prawa prasowego – 81,
- podatki i inne świadczenia pieniężne – 19,
- budownictwa – 12,
- wywłaszczanie i zwrot nieruchomości - 4,
- środki publiczne – 4.

Poziom wpływ skarg na przestrzeni kilku ostatnich lat przedstawia poniższa tabela.

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Wpływ	1913	2192	2725	2634	2678	3247	2997	2799

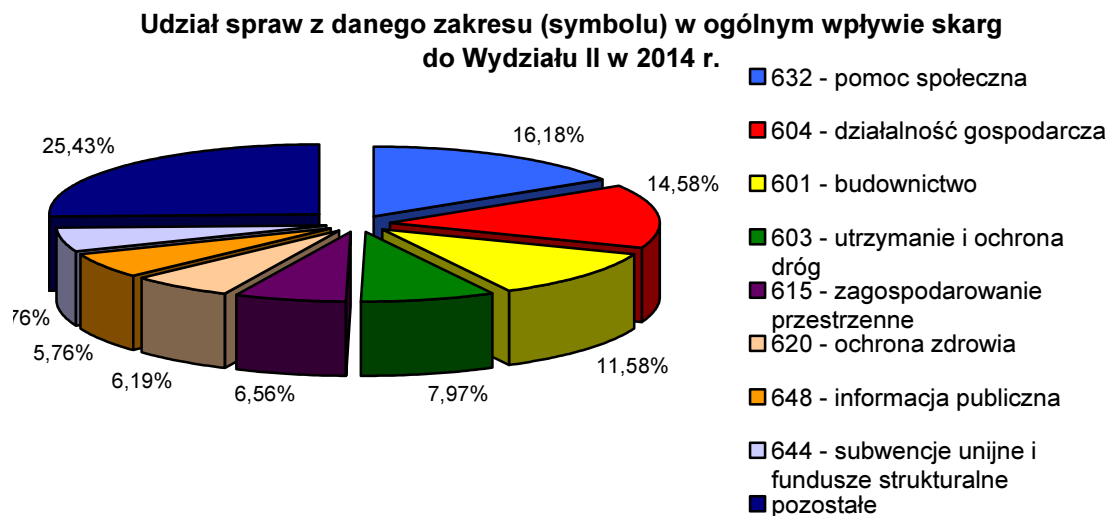
W 2015 roku wniesiono o 193 skargi SA mniej w stosunku do roku poprzedzającego, jak również o 17 mniej skarg SAB. Dane dotyczące spraw rejestrowanych pod sygnaturami SO, biorąc pod uwagę dane statystyczne z 2014 r. wskazują na wzrost wpływu o 12 spraw.

Do Wydziału I w 2015 r. wpłynęło łącznie 1135 spraw (SA i SAB). Na ogólną liczbę składanych skarg składały się: sprawy z zakresu podatków i świadczeń pieniężnych - 660, cel – 337, środków publicznych – 138. Stosunek procentowy powyższych danych został zilustrowany w poniższym wykresie.



W Wydziale II Sądu na ogólną liczbę 1632 złożonych w 2015 roku skarg (SA i SAB) składały się między innymi sprawy z zakresu: pomocy społecznej – 264, działalności gospodarczej – 238, budownictwa – 189, utrzymania i ochrony dróg – 130, zagospodarowania przestrzennego – 107, ochrony zdrowia – 101, informacji publicznej – 94, subwencji unijnych i funduszy strukturalnych – 94.

Udział poszczególnych kategorii spraw w ogólnym wpływie II Wydziału przedstawia poniższy diagram.



W roku 2015 załatwionych zostało ogółem 2701 skarg (w roku 2014 – 3145 skarg). Wskaźnik pozostałości na koniec 2015 r. (pozostałość - 796 dzielona przez średni miesięczny wpływ skarg - około 233) wyniósł w przybliżeniu 3,4 %.

Na ogólną liczbę załatwień w omawianym okresie, składało się 2530 spraw zarejestrowanych w repertorium SA oraz 138 spraw odnotowanych w repertorium SAB. W tym samym czasie załatwiono 33 spraw SO. Na koniec 2015 r. pozostało do załatwienia 755 skarg SA, 37 spraw SAB oraz 4 sprawy SO.

Szczegółowe dane liczbowe dotyczące załatwienia skarg w 2015 r. zawarto w tabelach, załączonych w części końcowej opracowania.

W 2015 roku pełnomocnicy organów administracji zgłosili udział w 474 sprawach. Z kolei udział adwokatów jako pełnomocników skarżących i pełnomocników postępowania miał miejsce w 169 sprawach. Radcowie prawni jako pełnomocnicy skarżących i uczestników postępowania wystąpili w 434 sprawach, natomiast doradcy podatkowi reprezentowali skarżących i uczestników postępowania w 151 sprawach. Prokuratorzy zgłosili swój udział w 15 rozstrzygniętych sprawach.

ROZDZIAŁ II

WYBRANE PROBLEMY ORZECZNICTWA

1. Sprawy z zakresu zobowiązań podatkowych

1. 1. Podatek dochodowy od osób prawnych

Badając stanowisko organów w sprawie sygn. akt I SA/Bd 21/13 Sąd podkreślił, że **1) racjonalny musi być każdorazowo kontrakt na realizację instrumentów pochodnych postrzegany w całości. Nie wystarczy by jego część ograniczała niekorzystny wzrost kursu, gdy jego koszt nieproporcjonalnie narażał podmiot na straty. W takim wypadku działanie podatnika nie może zostać uznane za racjonalne w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.o.p.d.p. 2) nie liczenie się podatnika z możliwością załamania się kursu walut na rynku finansowym, może być poczytane jako brak racjonalności jego działania, racjonalności o jakiej mowa w art. 15 ust. 1 u.o.p.d.p**

Spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia czy wydatki poniesione na nabycie instrumentów finansowych będą stanowić dla Spółki koszty uzyskania przychodów, które Spółka ma prawo rozliczyć w podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, gdy rozliczenie pochodnych instrumentów finansowych przyniosło stratę uznaną przez organ za wynik działania nieracjonalnego.

Materialnoprawną podstawę rozstrzygnięcia zagadnienia stanowił art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – dalej zwana updop – zgodnie z którym, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Przepis co do swej istoty doczekał się bogatego i jednolitego orzecznictwa. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 13 października 2009 r. o sygn. akt II FSK 514/09 stwierdził, że aby dany wydatek mógł być na gruncie analizowanej sprawy zaliczony do kosztów uzyskania przychodów musi być poniesiony w taki sposób, aby można było stwierdzić racjonalność działania przedsiębiorcy. Uzasadnieniem dla poniesienia wydatków może być także dążenie do uniknięcia ryzyka wystąpienia ewentualnych strat związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym zmiany kursu walutowego. Warunkiem zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów jest jednak wykazanie przez podatnika, że poniesione wydatki są racjonalne tak co do zasady jak i co do ich wysokości.

Skoro ustawodawca wyraźnie wiąże koszty uzyskania przychodów z celem osiągnięcia przychodów, to cel ten musi być widoczny. W innym wyroku Sąd uznał, że przedsiębiorca, który w ramach zabezpieczenia zamówień handlowych zawarł z bankiem umowę opartą na pochodnych kontraktach walutowych i poniósł stratę w wyniku osłabienia złotego, może zaliczyć tę stratę do firmowych kosztów podatkowych (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2012 r., II FSK 1984/10).

W tak zakreślonych granicach, w sprawie nie można było doszukać się sporu co do wykładni przywołanego przepisu. Zarówno organ jak skarżąca rozumieją przepis tak samo jednak mają odmienne zdanie co do jego zastosowania wynikające tak z oceny jak i ustalenia stanu faktycznego. Obie strony nie mają wątpliwości, że co do zasady tak w przypadku zrealizowania dodatniego jak i ujemnego wyniku z transakcji na instrumentach pochodnych, występuje możliwość potrącania kosztów podatkowych w czasie, jako kosztów, o jakich mowa w przepisie. Nie ma też sporu co do tego, że organ może oceniać racjonalność działań podatnika, choć inaczej postrzegane są granice w jakich może poruszać się organ. Zasadniczo różnica zdań obejmowała to, czy podatnik był racjonalny zawierając umowy, jakie przyniosły mu ostatecznie duże straty.

W orzecznictwie NSA pojawił się pogląd, iż strata poniesiona na realizacji nierzeczywistych instrumentów pochodnych stanowi koszt uzyskania przychodu – kontrakty na realizację instrumentów pochodnych zawsze zawierane są w celu osiągnięcia przychodów (wyroki z 1 lutego 2011r., [II FSK 1724/09 i 1725/09](#)). Jednak każdorazowo badając indywidualny stan faktyczny sprawy, należy mieć na względzie to, że formuła określona w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie powinna z natury rzeczy służyć kompensowaniu skutków nieracjonalnych lub nierozważnych działań gospodarczych. Przy innej wykładni art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., dowolnie rozumiane kryterium celu podważałoby sens ukształtowanej tym przepisem regulacji prawnej, a w konsekwencji także założenia konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych. Sam cel działania podatnika należy rozpatrywać oceniając daną operację gospodarczą w jej całokształcie, a nie jako cel autonomiczny, wynikający z biegu zdarzeń gospodarczych, na które podatnik ma wpływ (tak samo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 grudnia 2012r., II FSK 996/11).

Nieracjonalnymi mogą okazać się również kontrakty na realizację instrumentów pochodnych. Konieczność oceny racjonalności działania w przypadku zawierania umów na finansowe instrumenty pochodne, istotę takich cech jak staranność działania przedsiębiorcy, adekwatność zabezpieczenia do zjawisk zabezpieczanych, także świadomość ryzyka, uznał również tutaj Sąd w wyroku z 19 stycznia 2012r., I SA/Bd 694/11. O tym, że zabezpieczenie

musi być odpowiednie do kontraktów zabezpieczanych wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 października, II FSK 514/09 .

Zatem istotnym dla prawidłowego zastosowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. była ocena racjonalności działań, szczególnie tam gdzie ostatecznie skutki tych działań zaprzeczają celom, o jakich mowa w tym przepisie. W takim wypadku znaczenia nabiera ocena przyczyn takiego efektu, tego czy w sprawie można mówić o wystąpieniu okoliczności niezależnej od woli i wiedzy podatnika, a tym samym o zaistnieniu skutków, których na etapie zawierania umowy nie można było przewidzieć. Prezentując ten punkt widzenia, WSA oceniał czy w decyzji, organ prawidłowo wywiódł, że konieczność wydatków wykazanych w związku z umowami na instrumenty pochodne nie była związana z wystąpieniem czynników zewnętrznych (obiektywnych), uzasadnionych dynamiką procesów gospodarczych, wynikała natomiast z okoliczności zależnych od stron umowy, które tak, a nie inaczej ułożyły (zdeterminowały) treść łączących je stosunków prawnych.

Innymi słowy po to by móc zaliczyć wydatki związane z umową na finansowe instrumenty pochodne do kosztów uzyskania przychodów, widocznym musi być racjonalny na moment zawarcia umowy, zamiar zabezpieczenia się na wypadek ryzyka finansowego. Słownik Języka Polskiego PWN wskazuje, że zachować to "pozostać w posiadaniu czegoś"; inne znaczenie to "dochować coś w niezmiennym stanie mimo upływu czasu lub niesprzyjających okoliczności". Z kolei "zabezpieczać" to "zapewnić ochronę przed czymś niebezpiecznym lub szkodliwym"; "zapewnić utrzymanie się czegoś w dotychczasowym stanie", "zabezpieczenie" zaś to "to co zabezpiecza". A zatem celowość wobec ww. kategorii wydatków wyraża się w takim działaniu podatnika, które racjonalnie zmierza do uchronienia posiadanego źródła przychodu przed jego utratą. Aby móc mówić o „zabezpieczeniu” w sprawie, to przede wszystkim, na moment zawarcia umowy, podatnik musi wykazać, że w ogóle istniało zagrożenie np. istniały kontrakty oparte na walucie innej niż złoty polski, co więcej wielkość zabezpieczenia musi pozostawać w logicznym związku z wymiarem zagrożonych źródeł przychodów, gdyż u podstaw instrumentu terminowego zawsze będzie określona ilość walorów rynku kasowego. W tym miejscu, na potwierdzenie, można przywołać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 14 stycznia 2010 r., I SA/Ol 780/09, który stwierdził, że wydatki na pochodne instrumenty finansowe zabezpieczające konkretne przychody mogą stanowić koszty uzyskania przychodów wyłącznie w przypadku, gdy realizowane były konkretne inwestycje, to jest w sytuacji, w której wystąpiłby bezpośredni lub pośredni związek z przychodami. Co istotne w niniejszym stanie sprawy, racjonalnością musi cechować się również kalkulacja kosztu

zawieranych umów na instrumenty pochodne. W ocenie Sądu, racjonalny musiał być każdorazowo kontrakt na realizację instrumentów pochodnych postrzegany w całości. Nie wystarczy by jego część ograniczała niekorzystny wzrost kursu, gdy jego koszt nieproporcjonalnie narażał podmiot na straty. W takim wypadku działanie podatnika nie może zostać uznane za racjonalne w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.o.p.d.p.

Legalną definicję pochodnych instrumentów finansowych dla celów podatkowych ustawodawca wprowadził w art. 16 ust. 1b u.p.d.o.p. Stosownie do powyższego przepisu, ilekroć w ustawie jest mowa o pochodnych instrumentach finansowych, rozumie się przez to prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny towarów, walut obcych, waluty polskiej, złota dewizowego, platyny dewizowej lub papierów wartościowych, albo od wysokości stóp procentowych lub indeksów, a w szczególności opcje i kontrakty terminowe. Definicja ta wyjaśnia, że wartość instrumentu pochodnego jest uzależniona (pochodna) od wartości elementu bazowego. Rozliczenie instrumentu pochodnego następuje w przyszłości, lecz strony już w momencie zawarcia umowy ustalają, po jakiej cenie nastąpi to rozliczenie. Taki sposób rozliczania instrumentów pochodnych wiąże się z funkcją ubezpieczeniową instrumentów pochodnych, która polega na zabezpieczeniu posiadacza przed ryzykiem związanym ze wzrostem lub spadkiem cen instrumentów pierwotnych (towaru, waluty).

Sąd wziął pod uwagę to, że zgodnie z ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384; dalej: "Ustawa o instrumentach finansowych"), opcje walutowe to instrumenty finansowe zapewniające ochronę przed ryzykiem zmiany kursów walut. Co do zasady, w ramach takiego instrumentu finansowego nabywca otrzymuje prawo kupna bądź sprzedaży waluty w przyszłości po kursie ustalonym z góry. W procesie konstruowania opcji walutowej ważny jest właściwy (odpowiadający potrzebom Klienta i jednocześnie umożliwiający Bankowi osiągnięcie zysku) dobór parametrów opcji (m.in. data zapadalności, kurs realizacji). Po stronie Banku musi istnieć możliwość dokonania analizy wpływu zmiany wartości takich parametrów na wartość opcji, która to analiza jest konieczna do zaoferowania Klientowi opcji walutowej. Proces doboru parametrów instrumentu pochodnego bazuje na wielowątkowej i wielopłaszczyznowej inżynierii finansowej. Proces ten, ze względu na swoją złożoność i stopień skomplikowania może podlegać ocenom pod różnym kątem, także w żądaniach o charakterze cywilnoprawnym pomiędzy klientem a bankiem jak np. o ustalenie nieważności umowy oraz zwrot nienależnego świadczenia ewentualnie zasądzenie odszkodowania, czy rozwiązanie umowy i zwrot nienależnego świadczenia, czy też o zmianę umowy i zwrot

nienależnego świadczenia (vide: wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 lutego 2012 r., IV CSK 225/11). Powszechną jest też wiedza na temat tego, jak znaczącą była sytuacja na rynkach walutowych, jaka miała miejsce pod koniec 2008 roku, której konsekwencje odczuły firmy posiadające walutę obcą, oraz te które mają zobowiązania lub należności denominowane w obcej walucie.

Jednak ani stosunki na linii klient– bank, ani zjawisko załamania rynku pod koniec 2008r. nie może a priori wykluczyć indywidualnego badania umów zawartych w tym okresie na instrumenty pochodne pod kątem racjonalności przystąpienia do nich.

WSA przyznał, że straty z umowy na instrumenty pochodne, gdzie zapłatą nie będzie premia opcyjna, ale ryzyko skalkulowane w zależności od pewnych zmiennych, mogą stanowić koszt uzyskania przychodów, o jakim mowa w art. 15 ust. 1 ustawy. Ryzyko umów gdzie ich koszt oparto na zmienności kursu waluty, wynika z nieprzewidywalności kursu, wobec czego organ nie może odmawiać prawa do odliczenia, z samego tylko względu, że kurs się zmienił wbrew założeniom podatnika. Jednakże „nieprzewidywalność kursu waluty” jest zjawiskiem niezmiennym, a załamanie na rynku walut zawsze jest realne i podatnik, chcąc być racjonalnym musi brać to pod uwagę. W takim wypadku słusznym jest kalkulacja oparta na prognozowaniu, która jednak nie może pomijać możliwości wystąpienia kryzysu, gdyż jako taka jest zwykłą spekulacją.

Przenosząc powyższe ogólne rozważania na grunt niniejszej sprawy należało przyznać rację organom podatkowym, że kwoty wynikające z rozliczenia pochodnych instrumentów finansowych nie spełniają warunku ich poniesienia w celu uzyskania bądź zabezpieczenia źródła przychodów, o czym stanowi przepis art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p..

Reasumując: **1) racjonalny musi być każdorazowo kontrakt na realizację instrumentów pochodnych postrzegany w całości. Nie wystarczy by jego część ograniczała niekorzystny wzrost kursu, gdy jego koszt nieproporcjonalnie narażał podmiot na straty. W takim wypadku działanie podatnika nie może zostać uznane za racjonalne w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.o.p.d.p. 2) nie liczenie się podatnika z możliwością załamania się kursu walut na rynku finansowym, może być poczytane jako brak racjonalności jego działania, racjonalności o jakiej mowa w art. 15 ust. 1 u.o.p.d.p**

1. 2. Zabezpieczenia na majątku podatnika zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług

Uchylając decyzję obu instancji organów podatkowych w sprawie sygn. akt I SA/Bd 855/13 Sąd wskazał, że **art. 18b ustawy Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania w postępowaniu podatkowym w przedmiocie zabezpieczenia na majątku podatnika, jeżeli wszczęcie tego postępowania nastąpiło wprawdzie w czasie toczącej się kontroli podatkowej, jednakże po dacie zmiany siedziby osoby prawnej.**

Zasadniczy spór między stronami sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w stanie faktycznym sprawy zaistniały przesłanki do wydania decyzji zabezpieczającej na majątku skarżącej spółki w toku postępowania kontrolnego, jeszcze przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług.

Sąd rozważał, czy ten sam organ był właściwy miejscowo do wszczęcia, prowadzenia postępowania i wydania decyzji w sprawie zabezpieczenia na majątku spółki, skoro wszczęcie tego postępowania miało miejsce już po zmianie miejscowości siedziby spółki, a zatem czy zasadnie powołuje się organ na zastosowanie także w postępowaniu w sprawie zabezpieczenia na regulację art. 18b O.p., z uwagi na toczącą się kontrolę podatkową.

Odpowiedzi na tak postawione pytanie należało szukać w ustaleniu charakteru postępowania w sprawie zabezpieczenia w stosunku do kontroli podatkowej. W konsekwencji, czy postępowanie w sprawie zabezpieczenia jest postępowaniem odrębnym, czy też jest wypadkowym, incydentalnym nie mającym samodzielnego bytu w stosunku do już prowadzonej kontroli podatkowej. Sąd w tut. składzie przychylił się poglądu, zgodnie z którym postępowanie zabezpieczające stanowi odrębne postępowanie od postępowania kontrolnego czy też postępowania wymiarowego – nie jest jego częścią. Wniosek taki można wyprowadzić z analizy przepisów Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 165 O. p. postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (§ 1). Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia (art. 165 § 2). Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (art. 165 § 4). Przepisów § 2 i § 4 nie stosuje się do postępowania w sprawie zabezpieczenia (art. 165 § 5 pkt 4). Z powyższych przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że do wszczęcia z urzędu postępowania zabezpieczającego nie jest wymagane wydanie postanowienia i doręczenie go stronie tego postępowania, a więc odstępuje się od sformalizowanego wszczęcia postępowania. Do postępowania zabezpieczającego ma natomiast zastosowanie art. 165 § 1 O.p., co oznacza wszczęcie odrębnego postępowania w sprawie zabezpieczenia na

majątku podatnika. O odrębności postępowania zabezpieczającego świadczy również treść art. 200 § 2 pkt 2 O.p., zgodnie z którym w sprawach m.in. zabezpieczenia nie wyznacza się stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy. Gdyby nie wyłączenie zamieszczone w art. 200 § 2 pkt 2 O.p. w postępowaniu zabezpieczającym konieczne byłoby, jak np. w postępowaniu podatkowym wymiarowym, wyznaczenie stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Należy również zwrócić uwagę, że o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego organ podatkowy orzeka w drodze decyzji administracyjnej (art. 33 § 4 O.p.), kończąc odrębne postępowanie w tej sprawie, bowiem w myśl art. 207 § 2 O.p. decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Nie stanowi natomiast nigdy rozstrzygnięcia o charakterze incydentalnym czy wpadkowym.

Natomiast określenie użyte w art. 33 § 2 O.p. "w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej" oznacza, że decyzja o zabezpieczeniu może być wydana również w czasie toczącego się postępowania podatkowego lub toczącej się kontroli podatkowej. Nie oznacza to tym samym, że wydawana jest ona w trakcie postępowania kontrolnego lub podatkowego, wchodzi w zakres tych postępowań i toczy się w ramach tych postępowań. Powyższe oznacza wyłącznie kiedy zabezpieczenie może być dokonywane, w jakim czasie, a nie należy rozumieć tej regulacji jako wydania decyzji o zabezpieczeniu w ramach kontroli podatkowej lub postępowania wymiarowego. Pomimo bowiem faktu, że postępowanie zabezpieczające jest merytoryczne i może być czasowo związane z postępowaniem podatkowym czy kontrolą podatkową, to stanowi ono odrębne od nich postępowanie (zob.: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 578/10, LEX nr 758026). Sąd w tut. składzie poglądy powyższy podzielał.

W konsekwencji, skoro postępowanie w sprawie zabezpieczenia nie toczy się w ramach postępowania kontrolnego, nie jest jego integralną częścią, to okoliczność, że do wszczętej kontroli podatkowej ma zastosowanie art. 18b O.p., nie oznacza automatycznego zastosowanie go do postępowania zabezpieczającego. Dotyczy on bowiem właściwości miejscowej organu przed którym postępowanie jest już w toku (por. wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 1473/08, LEX nr 528256).

W tej sytuacji należało stwierdzić, że skoro postępowanie zabezpieczające jest odrębnym postępowaniem od kontroli podatkowej, to ustalenie właściwości miejscowej organu podatkowego należało dokonać na moment wszczęcia postępowania w sprawie zabezpieczenia, jako odrębnego, a nie kierować się właściwością organu podatkowego

w sprawie kontroli podatkowej. Wobec tego, że stosownie do art. 165 § 5 pkt 4 O.p. nie wydaje się postanowienia o wszczęciu postępowania, to momentem wszczęcia tego postępowania jest pierwsza czynność organu, o której strona została zawiadomiona.

Reasumując należało skonstatować, że art. 18b ustawy Ordynacja podatkowa nie ma zastosowania w postępowaniu podatkowym w przedmiocie zabezpieczenia na majątku podatnika, jeżeli wszczęcie tego postępowania nastąpiło wprawdzie w czasie toczącej się kontroli podatkowej, jednakże po dacie zmiany siedziby osoby prawnej. Okoliczność, że na podstawie art. 18b O.p. właściwym miejscowo w sprawie kontroli podatkowej jest nadal organ podatkowy sprzed zmiany siedziby spółki nie oznacza, iż ten organ jest również właściwy w sprawie zabezpieczenia, jeżeli postępowanie zabezpieczające było wszczęte po dokonaniu tej zmiany. W takiej sytuacji ma zastosowanie art. 17 § 1 O.p.

1. 3. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych

- Uznając interpretację Ministra Finansów za błędną w sprawie ze skargi o sygn. I SA/Bd 718/12 Sąd wskazał, **iż nieodpłatne szkolenie, na które składa się koszt wynajmu sali, wynagrodzenie prowadzącego, wyżywienie i zakwaterowanie, organizowane dla dyrektorów i pracowników powiatowych urzędów pracy na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, wolne jest od podatku dochodowego zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f., co powoduje, że wojewódzkie urzędy pracy nie mają obowiązku ujmowania w PIT - 8C wartości tego typu świadczeń przekazywanych uczestnikom szkoleń.**

W tym zakresie powołany przez organ art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.f. nie ma w sprawie zastosowania.

W przedmiotowej sprawie Sąd wyjaśniał, czy koszty nieodpłatnych świadczeń stanowią przychód ich uczestników (dyrektorów i pracowników powiatowych urzędów pracy) i czy w związku z tym należy naliczać i odprowadzać z tego tytułu zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz w jaki sposób i kiedy należy pobrać od uczestnika szkolenia należną zaliczkę na podatek ?

W rozpatrywanej sprawie przedmiotem sporu była przede wszystkim wykładnia art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f., zgodnie z którym wolna od podatku jest wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych, z tytułu szkoleń i przygotowania zawodowego dorosłych - otrzymanych na

podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (dalej u.p.z.).

Odwołując się do procesu legislacyjnego organ wskazywał, że art. 21 ust. 1 pkt 118 u.p.d.f. został wprowadzony przez art. 129 ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Przepisy tej ustawy mają natomiast zastosowanie do obywateli poszukujących i podejmujących zatrudnienie lub inną pracę zarobkową. W tym kontekście według organu nie sposób uznać, iż przepis art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f. dotyczy dyrektorów i pracowników powiatowych urzędów pracy. Tym samym organ podatkowy ogranicza zakres podmiotowy zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f., do osób, do których odnosi się ustawa o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, generalnie rzecz ujmując, do osób bezrobotnych.

Podkreślenia wymagało zdaniem Sądu, że z wykładni językowej art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f. takiego wniosku wyciągnąć nie można. Na jego mocy zwolniona jest od podatku wartość świadczeń z tytułu szkoleń i przygotowania zawodowego wszystkich osób dorosłych. Konkluzja ta jest o tyle istotna, że interpretacja językowa jest punktem wyjścia każdej wykładni prawa.

Do takich wniosków prowadziła też wykładnia systemowa. Wskazać bowiem należy, że na mocy art. 129 u.p.z. znowelizowany został jednocześnie art. 21 ust. 1 pkt 102 u.p.d.f. W miejsce dotychczasowego zwolnienia od podatku kwot stanowiących zwrot kosztów dojazdu do pracy i zakwaterowania, wypłacanych przez powiatowe urzędy pracy na podstawie przepisów o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu, wprowadzono nowe zwolnienie - zwrotu kosztów otrzymany przez bezrobotnego na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku (w przepisie wymieniono w podpunktach konkretne typy świadczeń otrzymywanych przez bezrobotnego). Porównanie treści przepisu art. 21 ust. 1 pkt 118 u.p.d.f. oraz art. 21 ust.1 pkt 102 u.p.d.f. wyraźnie wskazuje, że tylko w tym ostatnim przepisie ustawodawca zdecydował się na podmiotowe ograniczenie zwalnianych z podatku świadczeń, stanowiąc, że dotyczą one świadczeń otrzymywanych przez bezrobotnego. Przepis art. 21 ust. 1 pkt 118 u.p.d.f. nie zawiera takiego ograniczenia.

Wykładnia systemowa wewnętrzna oparta na porównaniu treści tych dwóch przepisów, wprowadzonych w życie tą samą nowelizacją, wskazywała zatem, że gdyby ustawodawca chciał ograniczyć w art. 21 ust. 1 pkt 118 u.p.d.f. podmiotowo krąg osób korzystających ze zwolnienia z tytułu świadczeń przyznawanych na podstawie przepisów

o zatrudnieniu i przeciwdziałaniu bezrobociu, to wyraźnie zastrzegłby to, tak jak uczynił to w art. 21 ust.1 pkt 102 u.p.d.f.

Sąd zauważył również, że projekt rządowy (druk 2421, Sejmu IV kadencji) ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy również nie zawierał treści, z których wynikałoby, że wprowadzone zwolnienie z art. 21 ust.1 pkt 118 u.p.d.f. (pierwotnie projektowany art. 127 ustawy zmieniającej) ograniczone byłoby podmiotowo wyłącznie do osób bezrobotnych. Z stenogramu posiedzenia komisji sejmowych (Biuletyn nr 2987/IV Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z rządowym "Programem uporządkowania i ograniczenia wydatków publicznych") wynika również, że udzielający wyjaśnień co do celu wprowadzenia art. 21 ust.1 pkt 118 ustawy u.p.d.f. przedstawiciel MGPIPS wskazywał, że: "Zaproponowane w tej ustawie zmiany wynikają z wcześniej przyjętych przepisów. Są one czysto techniczne".

W oparciu o powyższe, zdaniem Sądu, brak było uzasadnienia dla stanowiska organu, że zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 21 ust.1 pkt 118 u.p.d.f. dotyczyło wyłącznie osób bezrobotnych. Wykładnia językowa wsparta wykładnią systemową oraz wykładnią odwołującą się do historii procesu legislacyjnego przeczyła stanowisku Ministra Finansów .

Reasumując, w ocenie Sądu nieodpłatne szkolenie, na które składa się koszt wynajmu sali, wynagrodzenie prowadzącego, wyżywienie i zakwaterowanie, organizowane dla dyrektorów i pracowników powiatowych urzędów pracy na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, wolne jest od podatku dochodowego zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 118 lit. b) u.p.d.f., co powoduje, że wojewódzkie urzędy pracy nie mają obowiązku ujmowania w PIT - 8C wartości tego typu świadczeń przekazywanych uczestnikom szkoleń.

W tym zakresie powołany przez organ art. 21 ust. 1 pkt 16 u.p.d.f. nie ma w sprawie zastosowania.

- Sąd uznając wszystkie argumenty skargi w sprawie I SA/Bd 178/12 za niezasadne skonstatował, iż **nie wszyscy podatnicy mogą korzystać z ulg podatkowych. Przywileje podatkowe obwarowane są bowiem przesłankami, od spełnienia których uzależnione jest nabycie konkretnej korzyści podatkowej (ulgi). Tylko podmioty spełniające te warunki, mogą stać się beneficjentami, np. zwolnienia podatkowego. Niewypełnienie przez podatnika warunków zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f., ze względu na zaistniały stan faktyczny i niewłaściwie**

podejmowane decyzje, nie uprawnia podatnika do stawiania tezy o niekonstytucyjności przepisów prawa.

Spór w sprawie w zasadzie sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w zaprezentowanym we wniosku o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanie faktycznym podatnik może skorzystać ze zwolnienia podatkowego dotyczącego zbycia nieruchomości przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (jednolity tekst: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), zwanej dalej ustawą o p.d.o.f.), w sytuacji, gdy korzystał wcześniej z ulgi odsetkowej i niektóre z zobowiązań podatkowych za lata podatkowe, w których podatnik z ulgi tej korzystał uległy już przedawnieniu (2003 i 2004). Podatnik stawiał pytanie, czy możliwe jest dokonanie korekty zeznań podatkowych za lata przedawnione, względnie czy możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia (art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f.) z korektą zobowiązań podatkowych jedynie za okresy nieprzedawnione.

Końcowo, w konsekwencji nurtujących go zagadnień, oczekiwał odpowiedzi na pytanie, czy upływ terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, jak i dwuletni okres na wydatkowanie środków finansowych uzyskanych ze zbycia nieruchomości może pozbawić go ustawowo zagwarantowanego zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f.

Organ udzielający indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, uznał, iż w przedstawionym stanie faktycznym sprawy skarżącemu wskazane zwolnienie podatkowe nie przysługuje.

Sąd dokonując kontroli legalności wydanej interpretacji w pełni podzielił, zaprezentowane w materii postawionych przez skarżącego pytań, poglądy organu podatkowego.

W przekonaniu Sądu, możliwość dokonania korekty zeznań podatkowych, a w konsekwencji możliwość modyfikacji zobowiązań podatkowych, istnieje do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie podatkowe przedawnione nie może być skutecznie dochodzone, a wykonanie go powoduje powstanie nadpłaty. Nie może zatem ani organ podatkowy poprzez wydanie decyzji, ani też sam podatnik przez złożenie korekty zeznania dokonać zmiany jego wielkości, jego zmniejszenia lub zwiększenia. Zobowiązanie podatkowe, które za dany rok podatkowy ukształtowało się w uwzględnieniu odliczenia w postaci ulgi odsetkowej, co do którego upłynął już termin przedawnienia, nie może więc ulec

zmianie. Korekta takiego zobowiązania jest nieskuteczna, a wpłacone środki stanowiłyby nadpłatę podlegającą zwrotowi.

Prawo do złożenia korekty istnieje dopóty, dopóki zobowiązanie nie uległo przedawnieniu, a zatem, gdy korekta zobowiązania podatkowego zostanie dokonana w terminie otwartym do weryfikacji zobowiązania przez organ podatkowy. Po upływie terminu przedawnienia nie jest możliwe dokonywanie jakichkolwiek zmian w wysokości zobowiązania, czy to przez podatnika przez złożenie korekty zeznania, czy przez organ podatkowy, przez wydanie decyzji weryfikującej zeznanie podatnika, skoro w wyniku przedawnienia nastąpiło wygaśnięcie tegoż zobowiązania (por. wyrok WSA w Kielcach z 30 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Ke 177/09, LEX nr 512820). Uzasadnione jest stanowisko o ograniczonej terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, zarówno możliwości orzekania co do poszczególnych elementów podatku od towarów i usług, jak i zmiany tych elementów poprzez korektę deklaracji (por. wyrok WSA w Warszawie z 2 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 412/08, LEX nr 491892).

Jeśli zatem w stosunku do dwóch pierwszych lat 2003 i 2004, w dniu złożenia wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, upłynął już termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 ord. pod., to uwzględnienie przez organ podatkowy korekt zeznań za te lata i zmian wysokości zobowiązań podatkowych poprzez ich zwiększenie, należałoby uznać za niedopuszczalne i w konsekwencji ich ewentualnej realizacji za prawnie nieskuteczne.

Tym samym, stwierdzić należało, że podatnik nie spełniał warunku do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 2a, gdyż w przeszłości odliczał od podstawy obliczenia podatku wydatki w postaci odsetek i faktu tego zmienić już nie może.

W konsekwencji powyższego za niedopuszczalne należało też uznać ewentualne skorygowanie zeznań podatkowych i zobowiązań publicznoprawnych z nich wynikających za lata nieprzedawnione. W dalszym bowiem ciągu przedawnienie zobowiązań podatkowych za lata 2003, 2004, względnie także 2005, implikuje tezę, że skarżący skutecznie w tych latach korzystał z ulgi odsetkowej, co stanowi o niespełnieniu warunku z art. 21 ust. 2a ustawy o p.d.o.f.

Powyższe prowadziło do jednoznacznej konstatacji, iż skarżący ze względu na skorzystanie w przeszłości z ulgi odsetkowej i braku możliwości jej skorygowania, nie spełniał warunków do zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f.

Przedstawiony przez podatnika stan faktyczny, w przekonaniu Sądu, skutecznie pozbawiał go możliwości skorzystania z przedmiotowego zwolnienia. Wnioskodawca nie spełniał jednej z przesłanek tego zwolnienia (art. 21 ust. 2a ustawy o p.d.o.f.). Za nieusprawiedliwione w kontekście powyższego należało uznać zarzuty skarżącego co do naruszenia przez organ interpretujący Konstytucji. Nie można z powodu zaistnienia określonego stanu faktycznego stawiać zarzutu naruszenia ustawy zasadniczej. Podkreślić należało, że to przedstawiony przez skarżącego stan faktyczny dotyczący interpretacji, powodował, iż nie może on skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f., a nie kolizja przepisu stawowego z Konstytucją.

Powołany w art. 21 ust. 2a ustawy o p.d.o.f. warunek zwolnienia podatkowego, dla nieruchomości nabytej w 2003 roku, mógł bowiem być spełniony – przy uwzględnieniu korekty zeznania podatkowego – w wielu stanach faktycznych, np. sprzedaży nieruchomości w roku 2007 i wcześniej. Istnieje w tych przypadkach możliwość dokonania korekty ulgi odsetkowej za lata 2003 i następne. Dopiero bowiem z końcem roku 2009 przedawnia się zobowiązanie podatkowe za rok 2003. Skuteczne wycofanie się z ulgi odsetkowej, w celu skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e, możliwe jest także w stanach faktycznych, gdzie nabycie nieruchomości miałyby miejsce po roku 2003, nie później jednak niż do 31 grudnia 2006 r. (zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e obowiązywało bowiem do tego dnia), pod warunkiem zbycia tej nieruchomości i dokonania korekty zeznań podatkowych przed upływem przedawnienia zobowiązań podatkowych, których dotyczyły korekty.

Wskazać w tym miejscu należało, że organ podatkowy zasadnie podniósł, iż skarżący w przedstawionym stanie faktycznym, mógł skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f., dokonując korekty zeznań podatkowych w okresie dwuletnim liczonym od dnia sprzedaży nieruchomości, jednakże przed upływem terminu przewidzianego dla przedawnienia zobowiązania podatkowego za lata 2003 i 2004. W związku ze sprzedażą nieruchomości 24 września 2008 r. skarżący miał możliwość skutecznego dokonania korekty do 31 grudnia 2009 r. Dysponował zatem okresem ponad 17 miesięcy na dokonanie korekt. Skutkami niekorzystnych decyzji podejmowanych przez podatnika, nie można obciążać ustawodawcy i czynić zarzutu niekonstytucyjności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nie wszyscy podatnicy mogą korzystać z ulg podatkowych. Przywileje podatkowe obwarowane są bowiem przesłankami, od spełnienia których uzależnione jest nabycie konkretnej korzyści podatkowej (ulgi). Tylko podmioty spełniające te warunki, mogą

stać się beneficjentami, np. zwolnienia podatkowego. Niewypełnienie przez podatnika warunków zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e ustawy o p.d.o.f., ze względu na zaistniały stan faktyczny i niewłaściwie podejmowane decyzje, nie uprawnia podatnika do stawiania tezy o niekonstytucyjności przepisów prawa.

1. 4. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych

Rozpoznając skargę na interpretację indywidualną w sprawie I SA/Bd 933/12 Sąd stanął na stanowisku, iż zapis art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., w jego literalnym brzmieniu, nie stoi na przeszkodzie interpretacji jakiej dokonała skarżąca, tj. że ma ona prawo wyboru któregośkolwiek z trzech sposobów zaliczania kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów, o jakich mowa w tym przepisie, bez względu na to czy wykonane przez nią prace rozwojowe można uznać za wartości niematerialne i prawne określone w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. (...) Wskazał również, że prawidłowe zastosowanie art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. opiera się głównie na ocenie stanu faktycznego pod kątem tego, czy dane działania podatnika można przyporządkować do pojęcia „prac rozwojowych”, o jakich mowa w tym przepisie, a które należy postrzegać jako przedsięwzięcie gospodarcze stanowiące pewną całość.

Sąd rozstrzygał następujące kwestie: po pierwsze: czy spółka prawidłowo rozpoznaje poniesione koszty związane z realizacją projektu celowego jako koszty prac rozwojowych, do których mają zastosowanie przepisy art. 15 ust. 4a pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), dalej u.p.d.o.p. w sytuacji, w której na podatnika zostały przeniesione autorskie prawa majątkowe do dokumentacji?

Po drugie: czy spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z zapisami art. 15 ust. 4a pkt 2 u.p.d.o.p. - tj. jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostanie zakończony cały projekt, również koszty etapu III tj. wyprodukowania prototypu?

Otóż, stosownie do art. 15 ust. 4a pkt 2 u.p.d.o.p., koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone. Przepis ten zawiera jeszcze dwa punkty, tj. 1) „w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy” i 3) „poprzez odpisy amortyzacyjne

dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3”. Co ważne ustawodawca punkty te rozpiął wyrazem „albo”.

Przedstawiona konstrukcja prawna wzbudziła wątpliwości interpretacyjne, gdyż zdaniem skarżącej poniesione koszty związane z realizacją projektu celowego stanowią koszty prac rozwojowych, które spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone prace. Fakt przeniesienia autorskich praw majątkowych do dokumentacji zdaniem spółki nie determinował kosztów jako dotyczących wartości niematerialnych i prawnych, które trzeba bezwzględnie amortyzować zgodnie z art. 16m pkt 3 przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Spółka uznała, że zgodnie z obowiązującymi przepisami ma swobodę wyboru, czy wydatki na wytworzenie nowego produktu lub technologii traktować jako wartość niematerialną i prawną i amortyzować, czy też od razu ująć w kosztach podatkowych na podstawie zapisów art. 15 ust. 4a pkt 1 lub 2 u.p.d.o.p.

Z kolei według organu, w przedmiotowej sprawie zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. w związku z art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Uznano, że koszty przedmiotowych prac rozwojowych obejmujące etap I i etap II projektu celowego stanowią wartość niematerialną i prawną, należy je zatem amortyzować, stosownie do treści art. 16 m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Dodatkowo organ natomiast, wyłączył z pojęcia kosztów prac rozwojowych, koszty związane z produkcją prototypu przeznaczonego do sprzedaży i w jego ocenie stanowiły one koszty bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, do których zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. W konsekwencji organ przyjął, wbrew twierdzeniu spółki, że w przypadku sprzedaży prototypu wnioskodawca będzie miał prawo do pomniejszenia przychodu uzyskanego z tytułu sprzedaży przedmiotowego prototypu o koszty jego wytworzenia poniesione w ramach etapu III projektu celowego. Ponadto zdaniem organu, skoro z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że w odrębnej umowie wykonawca przenosi na spółkę autorskie prawa majątkowe do dokumentacji, wnioskodawca nabędzie również odrębne wartości niematerialne i prawne, które spełniając warunki wskazane powyżej wart. 16b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., podlegają amortyzacji.

W ocenie WSA zapis art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., w jego literalnym brzmieniu, nie stoi na przeszkodzie interpretacji jakiej dokonała skarżąca, tj. że ma ona prawo wyboru któregośkolwiek z trzech sposobów zaliczania kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów, o jakich mowa w tym przepisie, bez względu na to czy wykonane

przez nią prace rozwojowe można uznać za wartości niematerialne i prawne określone w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Użycie spójnika „albo” oznacza, że formalnie mamy do czynienia ze zdaniami rozłącznymi, zaś materialnie – zachodzi konieczność zadecydowania, wyboru wskazanej opcji. Zatem rozpisując w punktach oddzielonych wyrazem ”albo”, sposób, w jaki możliwym jest zaliczenia kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów, ustawodawca nie tylko nie uzależnił ich stosowania od siebie nawzajem, ale stworzył konieczność wyboru jednej z trzech możliwości. Szczególnie jest to widoczne, gdy zestawia się poprzednią wersję tegoż przepisu. Mianowicie wcześniejsza jego redakcja wyglądała tak, że poniesione koszty prac rozwojowych zaliczało się do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, o ile nie mogły być uznane za wartości niematerialne i prawne w rozumieniu art. 16b ust. 2 pkt 3. Znaczenie wyrażenia „o ile” wyłączało możliwość stosowania pierwszej opcji, czyli zaliczania do kosztów uzyskania przychodów, kosztów prac rozwojowych w roku podatkowym, w którym prace zostały zakończone, w przypadku, gdy mogły być uznane za wartości niematerialne i prawne w rozumieniu art. 16b ust. 2 pkt 3. W kontrolowanej interpretacji, z obu różnych wersji przepisu, organ wyciągnął takie same w swej istocie wnioski. Jego działanie należy ocenić jako podjęte mimo woli ustawodawcy, który zrezygnował z rozwiązania opartego o wyrażenie „o ile”.

Trudno również doszukać się wykładni przepisu, jakiej dokonał organ, w sensie poszczególnych punktów art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p.

Ustawodawca dopuszcza możliwość zaliczenia kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16 b ust. 2 pkt 3. Zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p., okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych - 12 miesięcy. Z kolei w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., czytamy, że amortyzacji podlegają również niezależnie od przewidywanego okresu używania koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli: a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz c) z dokumentacji dotyczącej

prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,

- zwane także wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Sąd wyjaśniał, że art. 16 b ust. 2 pkt 3 u.p.d.p. jedynie ustala warunki konieczne do uznania kosztów prac rozwojowych za wartość materialną i prawną, podlegająca amortyzacji, a powyższe dwa przepisy określają jedynie co i jak można rozliczyć poprzez odpisy amortyzacyjne, jednak nie nakładają obowiązku zastosowania art. 15 ust. 4a pkt 3 u.p.d.o.p., tak jak przyjął to organ.

WSA nie dopatrył się wyłączenia zastosowania art. 15 ust. 4a pkt 2 u.p.d.o.p. w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku, również w innych przepisach. W tym w art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., który jedynie łączy prawo uznania za koszty uzyskania przychodów - odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) z obowiązkiem dokonywania ich wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16. I w tym zapisie nie można dopatryć się literalnego ograniczenia stosowania art. 15 ust. 4a.

Sięgając do ratio legis przepisu, należało podeprzeć się genezą zmiany tekstu art. 15 ust. 4a., która wykazuje, że termin "prace rozwojowe" pojawił się w związku z wejściem w życie z dniem 20 października 2005 r. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.). Mianowicie w art. 22 pkt 1 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej dodano ust. 4a do art. 15 u.p.d.o.p. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej została uchylona z dniem i zastąpiona postanowieniami ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 116, poz. 730 z późn. zm.). Art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., dodany przez art. 22 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej z dniem 1 stycznia 2006 r., został zmieniony przez art. 2 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 5 marca 2009 r. (Dz.U.2009.69.587) zmieniającej ustawę z dniem 22 maja 2009 r. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. określenie "prace rozwojowe" oznacza prace rozwojowe w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki. Natomiast działalność innowacyjna to działalność polegająca na opracowaniu nowej technologii i uruchomieniu na jej podstawie wytwarzania nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług (art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2008 r.). Od 1 października 2010 r. nastąpiła zmiana ustawy z dnia 30 maja 2008r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej

i zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 określenie "prace rozwojowe" oznacza prace rozwojowe w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.

Zgodnie z art. 2 ust.1 pkt 4 ustawy, prace rozwojowe to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, w szczególności:

a) tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych,

b) opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych, w przypadkach gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna; w przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być następnie wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej,

c) działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one wykorzystywane komercyjnie,

prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Tak więc geneza zapisu art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. zasadza się przede wszystkim na wadze „prac rozwojowych”. Wynik badania aspektu celowościowego, analizowanych przepisów, skłania do zajęcia ukazanego wcześniej stanowiska wypracowanego na podstawie wykładni językowej wspartej wykładnią systemową, którego istotą jest uznanie, że spółka może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty prac rozwojowych jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone powyższe prace, bez względu na to czy stanowią one wartości niematerialne i prawne. Postrzegając koszty „prac rozwojowych” jako te, dla których stworzono inne warunki zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów, nie dochodzi do żadnego konfliktu z przepisami, które dotyczą kwalifikacji i rozliczenia wydatków na inne, wymienione konkretnie przez ustawodawcę cele, nawet jeśli mogą być to poszczególne elementy składające się na prace rozwojowe. Innymi słowy „prace rozwojowe” to pewna całość, której nie można kwalifikować poprzez poszczególne elementy składowe.

Dlatego też nie ma również potrzeby, jak uczyniono to w interpretacji, sięgania do pojęcia kosztów bezpośrednio związanych z przychodami czy tych z art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p.

Wojewódzki Sąd w Białymstoku w wyroku z 10 marca 2009r., I SA/Bk 581/08, stwierdził że ”przepisy art. 15 ust. 4-4e u.p.d.o.p. zawierają trzy zasady, dotyczące ustalania momentu rozpoznania danego kosztu, kwalifikowanego jako koszt uzyskania przychodu. Są nimi: zasada dotycząca kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami, zasada dotycząca kosztów uzyskania przychodów innych niż koszty bezpośrednio związane z przychodami i zasada dotycząca poniesionych kosztów prac rozwojowych. Katalog tych zasad ma charakter wyczerpujący, tzn. ustalenie momentu rozpoznania kosztów kwalifikowanych jako koszty uzyskania przychodów musi nastąpić na podstawie jednej z tych zasad” – dostrzegając tym samym wyłom w dotychczasowym, dychotomicznym podziale na koszty bezpośrednie i inne. Tut. Sąd również uznaje, że prace rozwojowe są odrębną wartością, jaką dostrzega ustawodawca, wyróżniając je w art. 15 ust. 4 a. Konsekwentnie wyłączona jest możliwość rozdzielania poszczególnych elementów prac rozwojowych i ocenianie według różnych przepisów.

Nie można zapominać o tym, że badany przepis dotyczy zjawisk gospodarczych, których dynamika wymusza na interpretatorach, także prawa podatkowego, dopuszczanie wykładni zgodnej z potrzebami zmieniającej się rzeczywistości. Niewątpliwie aktualnym jest twierdzenie, że prace rozwojowe objęte są wsparciem państwa.

Powyższe argumenty są powodem, by dojść do wniosku, że **prawidłowe zastosowanie art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. opiera się głównie na ocenie stanu faktycznego pod kątem tego, czy dane działania podatnika można przyporządkować do pojęcia „prac rozwojowych”, o jakich mowa w tym przepisie, a które należy postrzegać jako przedsięwzięcie gospodarcze stanowiące pewną całość.**

Zaniechanie definiowania „prac rozwojowych” przez ustawodawcę podatkowego musi skutkować przyjęciem, że art. 15 ust. 4a obejmuje wszystkie tego typu prace, w całej ich różnorodności, co nie byłoby możliwe przy wykluczeniu „a priori” pewnych rozwiązań jako niewykazujących znamion tak czy inaczej ustawowo zdefiniowanego pojęcia.

Ustawodawca nie wskazuje, ani na ustawę z 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, ani na jakąkolwiek inną (w tym regulacje statystyczne). Nie bez znaczenia jest również to, że „prace rozwojowe” funkcjonują w ustawie podatkowej o wiele wcześniej niż sam art. 15 ust. 4a. Od 2000r. pojęcie to wpisano wraz z art. 16 b ust. 2 pkt 3, a o celach rozwojowych jako tych szczególnie traktowanych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, czytamy już w pierwotnej wersji aktu

z 1992r. w art. 37 ust. 2. „Prace rozwojowe” także nie jest pojęciem specyficznym języka prawnego.

Z drugiej strony „prace” w pojęciu potocznym, zawsze zmierzają do pewnego rezultatu, co samo w sobie jest postrzegane intuicyjnie jako rozwój, a w takim wypadku należy uważać, by nie popaść w absurd i odnieść art. 15 ust. 4a do „wszelkich prac”.

Zatem w ocenie Sądu przy kwalifikowaniu prac jako prac rozwojowych, o jakich mowa w art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. należało, tylko pomocniczo, wspierać się zapisami ustawy o zasadach finansowania nauki.

Zdaniem WSA, pamiętając o zasadzie, że zwrotom języka prawnego nie wolno bez wyraźnie określonego powodu nadawać innego znaczenia niż mają w języku naturalnym, niewątpliwie określenie to nie może być węższe, niż to z art. 2 ustawy o zasadach finansowania nauki. Co więcej, niektóre działania są „pracami rozwojowymi” o jakich mowa w art. 15 ust. 4a mimo, że nie obejmuje ich art. 2, gdyż został on stworzony dla innych, węższych celów niż CIT. Zawsze będzie to indywidualna ocena stanu faktycznego.

W ocenie Sądu, zapisy u.p.d.o.p. nie pozwalają na zawężenie „prac rozwojowych” do tych, których efektem jest produkt o charakterze doświadczalnym. Wykluczenie z kosztów prac związanych z wytworzeniem prototypu, zostało oparte o to, że zostanie on wykorzystany do celów komercyjnych a nie doświadczalnych. Jednak prawo podatkowe nie określa takich znamion jako wpływających na zakres pojęcia „prace rozwojowe”. Co więcej mieści się ono w ramach pojęcia z art. 2, gdzie kwestie komercyjne wpływają jedynie na kwalifikowanie kosztu do finansowania.

Mając na względzie powyższe, WSA uznał, że interpretacja narusza prawo, gdyż organ dokonał błędnej wykładni art. 15 ust. 4a, różnicując poszczególne jego punkty tak, jak nie dokonał tego ustawodawca. Błędnie też rozpoznał koszty wymienione przez wnioskodawcę, jako te nie mieszczące się w zakresie pojęcia „prace rozwojowe”, jakim posłużono się konstruując art. 15 ust. 4a.

1. 5. Interpretacja indywidualna w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych

Orzekając o prawidłowości wydanej interpretacji indywidualnej w sprawie sygn. akt I SA/Bd 2/13 Sąd stwierdził, iż **analiza powołanych przepisów przekonuje, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega różnica pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością opodatkowanego uprzednio kapitału zakładowego spółki z o.o.**

Ponadto skoro wartość wkładów przy przekształceniu stanowi podstawę opodatkowania, tzn., że opodatkowaniu podlega wartość wkładów z samego przekształcenia, bez żadnych dodatkowych wkładów wnoszonych przy okazji przekształcenia.

Wskazano również, iż **gdyby uznać, jak uważa skarżąca, że przekształcenie nie skutkuje żadnym przysporzeniem majątkowym po stronie spółki osobowej, ze względu na przejście struktury kapitałów spółki z o.o., to nie można byłoby pogodzić tego twierdzenia z treścią art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f p.c.c., który jednoznacznie stanowi, że podstawą opodatkowania przy przekształceniu spółki jest wartość wkładów do spółki osobowej, jak również z zapisem art. 1 ust. 3 pkt 3 p.c.c., który przewiduje, że za zmianę umowy spółki uważa się przekształcenie spółki, jeżeli jego wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej. Regulacje te byłyby bowiem zbędne, nie zawierałyby żadnej treści normatywnej, nie występowałby bowiem majątek do opodatkowania. Nie dochodziłoby do zwiększenia majątku spółki osobowej w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 3 p.c.c., jak też zbędne byłoby ustanowienie przez prawodawcę w art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f p.c.c. podstawy opodatkowania przy przekształceniu spółek.**

Spór w przedmiotowej sprawie sprowadzał się w zasadzie do udzielenia odpowiedzi na pytanie podatnika zadane we wniosku o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, a mianowicie, czy Spółka komandytowa będąca następcą prawnym przekształconej spółki z o.o. zobowiązana będzie do zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z transakcją przekształcenia.

W stanie faktycznym sprawy nie można poprzestać na literalnej wykładni art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.), zwanej dalej p.c.c., aby odkodować treść normy prawnej zawartej w tym przepisie należy dokonać wykładni systemowej wewnętrznej i celowościowej regulacji zawartych w ustawie odnoszących się do sposobu opodatkowania spółek.

Przypomnieć zatem należy, że w myśl art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k p.c.c. podatkowi podlegają umowy spółki. Z punktu drugiego ustępu pierwszego tego artykułu wynika zaś, że podatkowi podlegają też zmiany umów spółki, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W art. 1 ust. 3 pkt 3 p.c.c. ustawodawca przewidział, że w przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego. Natomiast w art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f tego aktu wskazuje, że podstawę opodatkowania przy umowie spółki przy przekształceniu lub

łączeniu spółek stanowi - wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia. Niezmiernie istotnym przepisem w zakresie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych spółek jest też jej art. 9 pkt 11 lit. a, który ustanawia zwolnienie od podatku dla umów spółek i ich zmian związanych z przekształceniem lub łączeniem spółek w części wkładów do spółki albo kapitału zakładowego, których wartość była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska albo od których zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany.

Analiza powołanych przepisów przekonuje, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega różnica pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością opodatkowanego uprzednio kapitału zakładowego spółki z o.o.

Podstawę do powyższego twierdzenia stanowi przede wszystkim treść regulacji dotyczących zwolnienia podatkowego, ustalenia podstawy opodatkowania, a także zmiany umowy spółki. Wymieniając enumeratywnie to: art. 9 pkt 11 lit. a, art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f oraz art. 1 ust. 1 pkt 2 p.c.c.

Pierwszy z powołanych przepisów normujący zwolnienie podatkowe wskazuje, że opodatkowaniu przy przekształceniu spółek podlegają wkłady do spółki ponad tą ich część, która podlegała już opodatkowaniu. Podlega zatem opodatkowaniu nadwyżka wkładów do spółki ponad ich wartość, która podlegała już opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Przenosząc powyższe na grunt faktyczny sprawy stwierdzić należy, że przepis ten w sposób jednoznaczny stanowi o opodatkowaniu różnicy pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością uprzednio opodatkowanego majątku spółki przekształcanej, tj. kapitału zakładowego spółki z o.o.

O opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych wkładów do spółki stanowi też treść art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f p.c.c. Przywołany przepis przewiduje wprost, że podstawę opodatkowania przy przekształceniu spółki stanowi wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia. **Skoro wartość wkładów przy przekształceniu stanowi podstawę opodatkowania, tzn., że opodatkowaniu podlega wartość wkładów z samego przekształcenia, bez żadnych dodatkowych wkładów wnoszonych przy okazji przekształcenia.** Wniesienie dodatkowych wkładów podlegałoby bowiem opodatkowaniu na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b p.c.c. Przepis ten stanowi, że podstawą opodatkowania przy

wniesieniu lub podwyższeniu wkładów do spółki osobowej jest wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej.

Gdyby uznać, jak uważa skarżąca, że przekształcenie nie skutkuje żadnym przysporzeniem majątkowym po stronie spółki osobowej, ze względu na przejęcie struktury kapitałów spółki z o.o., to nie można byłoby pogodzić tego twierdzenia z treścią art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f p.c.c., który jednoznacznie stanowi, że podstawą opodatkowania przy przekształceniu spółki jest wartość wkładów do spółki osobowej, jak również z zapisem art. 1 ust. 3 pkt 3 p.c.c., który przewiduje, że za zmianę umowy spółki uważa się przekształcenie spółki, jeżeli jego wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej. Regulacje te byłyby bowiem zbędne, nie zawierałyby żadnej treści normatywnej, nie występowałby bowiem majątek do opodatkowania. Nie dochodziłoby do zwiększenia majątku spółki osobowej w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 3 p.c.c., jak też zbędne byłoby ustanowienie przez prawodawcę w art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f p.c.c. podstawy opodatkowania przy przekształceniu spółek.

Warto w tym miejscu przywołać jedną z zasad wykładni przepisów prawa, która przyjęła się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowi ona, że nie jest dopuszczalne interpretowanie przepisu w taki sposób, który pozbawiałby część tego przepisu znaczenia prawnego, zgodnie z łacińską sentencją *per non est* (nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne). Przykładem takiego orzecznictwa może być uchwała Trybunału Konstytucyjnego, w której Trybunał uznał za niezgodną z założeniem o racjonalności prawodawcy, leżącym u podstaw poprawnej wykładni przepisów prawa takiej wykładni, która prowadziłaby do wniosku, że pewien fragment przepisu [...] należałoby uznać za całkowicie zbędny (por. uchwałę TK z dnia 14 czerwca 1995 r., sygn. akt W 19/94, OTK 1995/1/23). Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 22 czerwca 1999r. sygn. akt IKZP 19/99, skonstatował natomiast, iż fundamentalne reguły wykładni przepisów prawnych za punkt wyjścia przyjmują założenie – rzecz jasna idealizujące – o racjonalnym prawodawcy, a więc takim ustawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie samo znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. także Z Ziemiński, Teoria prawa, PWN 1978, s. 106 – 123 oraz uchwałę SN z dnia 16 marca 2000r. sygn. akt I KZP 53/99). Z kolei w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego godną zauważenia jest teza, że konstrukcje prawne są tworzone za pomocą słów w ten sposób, iż stanowią określoną całość. W konsekwencji nie można ich interpretować nie uwzględniając owej

całości, co może również przemawiać za stosowaniem wykładni systemowej (por. uzasadnienie uchwały NSA z dnia 22 czerwca 1998r. sygn. akt FPS 9 /97, i uzasadnienie uchwały z dnia 14 grudnia 1998r. sygn. akt FPS 19/98, a także uchwałę z dnia 20 marca 2000r., sygn. akt FPS 14/99, ONSA 2000/3/92).

Wnosząc zatem w oparciu o zasadę argumentum a minori ad maius (jeżeli zakazane jest mniej, to tym bardziej zakazane jest więcej), skoro nie wolno podczas interpretacji przepisu pozbawić treści normatywnej jego części, to tym bardziej nieuzasadnione byłoby pominięcie podczas dokonywania wykładni przepisów prawa – całej regulacji art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. f i art. 1 ust. 1 pkt 3 p.c.c.

Mając zatem na względzie przedstawione rozważania stwierdzić należało, że zwiększeniem majątku o jaki mowa w art. 1 ust. 1 pkt 3 p.c.c., jest przysporzenie powstałe w wyniku samego przekształcenia. Inaczej mówiąc, to wartość wkładów ponad kapitał zakładowy spółki z o.o.

Potwierdza powyższe jednoznaczna treść art. 1 ust. 1 pkt 2 p.c.c., który stanowi, że opodatkowaniu podlega zmiana umowy spółki, w tym przekształcenie spółki z kapitałowej w osobową w zakresie podwyższenia podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Jeśli zatem majątek spółki osobowej powstały w wyniku przekształcenia, inaczej rzecz ujmując wartość wkładów do spółki osobowej, przewyższa kapitał zakładowy spółki przekształcanej, to ta nadwyżka z racji wcześniejszego jej nieopodatkowania podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Inne rozumowanie doprowadziłoby do wyłomu w systemie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych majątku spółki. Powstałaby bowiem sytuacja zasilenia w formie wkładów spółki osobowej, które niepodlegałyby opodatkowaniu podatkiem od majątku. W każdym innym przypadku zwiększenie majątku spółki osobowej, czy to poprzez wniesienie lub podwyższenie wkładów do spółki osobowej, dokonanie dopłat, udzielenie pożyczek, jak i oddanie spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania, implikuje opodatkowanie ich wartości (art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b-e p.c.c.). Zatem rozumowanie to stałoby w sprzeczności z celem systemowego i kompleksowego opodatkowania majątku spółki podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, uwzględniając przy tym stan faktyczny sprawy, skonstatować należało, że uzyskanie przez spółkę komandytową w wyniku przekształcenia w nią spółki z ograniczoną odpowiedzialnością: kapitału zapasowego, niepodzielonego zysku

z lat ubiegłych oraz zysku bieżącego spółki kapitałowej, wchodzi w zakres podstawy opodatkowania i podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Przedstawiony pogląd o opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych różnicy pomiędzy wartością majątku wniesionego do spółki komandytowej a wysokością opodatkowanego uprzednio kapitału zakładowego spółki z o.o., znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Go 984/10, LEX nr 895911 WSA w Gorzowie Wielkopolskim zauważył, że jeżeli w wyniku porównania wielkości kapitału zakładowego w spółce kapitałowej przekształcanej z wielkością wkładów rozumianych szeroko - zarówno jako kapitał zakładowy jak i wkłady w powstałej w wyniku przekształcenia spółce komandytowo-akcyjnej - przewyższają wartość kapitału zakładowego w przekształconej spółce, powstaje obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych (por. też wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Po 607/10, LEX nr 757297, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 1744/07, LEX nr 468767 oraz wyrok NSA z dnia 22 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 744/11, cebois.n.sagov.pl, w którym NSA oddalił skargę kasacyjną podatnika od ww. wyroku WSA w Poznaniu, w którym Sąd przyjął, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych w wyniku przekształcenia spółki podlegają wkłady wnoszone także na inne fundusze spółki, np. rezerwowy, zapasowy).

1. 6. Opłata za parkowanie

Oddalając skargę w sprawie I SA/Bd 918/12 Sąd podkreślił, iż **co do zasady nie można do interpretacji przepisów prawa regulujących pewien zakres przedmiotowy objęty konkretną ustawą stosować pojęć z innej ustawy, gdy każdy z aktów reguluje inne cele. Ustawa Prawo o ruchu drogowym obejmuje cele wskazane w art. 1 ust. 1 pkt 1-4 u.p.r.d., natomiast ustawa o drogach publicznych reguluje cele związane z funkcjonowaniem w systemie prawa dróg publicznych, w szczególności związane z ich użytkowaniem. Z pewnością Prawo o ruchu drogowym nie normuje opłat za parkowanie. Nie można zatem stosować pojęć parkowania i postoju z u.p.r.d. do pobierania opłat za parkowanie. Tym bardziej, że pojęcia te są nieadekwatne do interpretowanej materii. Nie można skutecznie twierdzić, korzystając z prawa o ruchu drogowym, że opłata za parkowanie uiszczana jest za manewr parkowania, a postój jest już bezpłatny. Gdyby tak było, to opłata za parkowanie winna być zawsze taka sama, np. 3 zł – za manewr. Opłaty te są jednak zróżnicowane ze względu na czas parkowania.**

W sprawie obowiązku uiszczenia opłaty dodatkowej za nieuiszczenie opłaty za parkowanie pojazdu samochodowego w strefie płatnego parkowania nie prowadzi się postępowania administracyjnego i nie rozstrzyga się w drodze decyzji administracyjnej. Nie mamy więc w tej sytuacji do czynienia z ostateczną decyzją administracyjną czy postanowieniem. Nie prowadzi się również postępowania wyjaśniającego, poprzedzającego rozstrzygnięcie sprawy co do jej istoty. Możliwość dochodzenia swych racji oraz obrony swoich interesów przez zobowiązanego powstaje zatem dopiero na etapie postępowania egzekucyjnego, co następuje poprzez zgłoszenie zarzutu. Pomimo zatem ogólnej zasady wyrażonej w art. 29 § 1 u.p.e.a. wniesienie zarzutu wszczyna postępowanie w sprawie jego rozpoznania i wydania rozstrzygnięcia w zakresie jego zasadności. Organ egzekucyjny jest zobowiązany po wniesieniu zarzutu do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego przy zastosowaniu k.p.a. W sytuacji bowiem, kiedy obowiązek powstaje z mocy prawa, jest to jedyna możliwość obrony swoich praw przez dłużnika (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/Kr 686/11, LEX nr 1214982).

W sprawie sporne były dwie kwestie, pierwsza dotyczy pojęć parkowania i postoju oraz ustalenia z jakiego tytułu uiszcza się opłatę, co wiąże się z zarzutem nieistnienia obowiązku, druga miała charakter podmiotowy i związana była z tym, czy skarżący jest zobowiązanym w rozumieniu przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W zakresie pierwszego zagadnienia wskazać należało, że powoływane przez skarżącego przepisy dotyczące ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (jednolity tekst: Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 ze zm.), zwana dalej u.p.r.d. nie znajdują w sprawie zastosowania. Regulują one inną materię: zasady ruchu drogowego, zasady dopuszczenia do ruchu pojazdów, wymagania w stosunku do osób kierujących pojazdami, zasady i warunki kontroli ruchu (art. 1 ust. 1 pkt 1-4 u.p.r.d.). Ustawa ta nie dotyczy opłat za parkowanie. Tę materię reguluje ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (jednolity tekst: Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.), zwana dalej u.d.p. Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 u.d.p. korzystający z dróg publicznych są obowiązani do ponoszenia opłat za: parkowanie pojazdów samochodowych na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania.

Skarżący powoływał się na pojęcie postoju uregulowane w u.p.r.d. W myśl art. 2 pkt 30 tego aktu postój pojazdu oznacza - unieruchomienie pojazdu niewynikające z warunków lub przepisów ruchu drogowego, trwające dłużej niż 1 minutę. Natomiast parkowanie nie zostało zdefiniowane w powyżej przywołanej ustawie, wynika zaś z przepisów rozporządzenia wydanego na podstawie u.p.r.d. Z załączników do rozporządzenia z dnia 27 października 2005 r. w sprawie szkolenia, egzaminowania i uzyskiwania uprawnień przez kierujących

pojazdami, instruktorów i egzaminatorów (Dz. U. z 2005 r. Nr 217, poz. 1834 ze zm.) wynika, że jest to czynność polegająca na wykonaniu przez kierującego pojazdem manewru (albo szeregu manewrów), którego celem jest zatrzymanie pojazdu w miejscu przeznaczonym na postój. Skarżący powołuje się na pismo z dnia 27 kwietnia 2012 r. uzyskane z Ministerstwa Transportu Budownictwa i Gospodarki Morskiej odnoszące się do tych dwóch pojęć. Podczas całego postępowania związanego z opłatą dodatkową, którą płaci się z tytułu nieuiszczenia opłaty za parkowanie pojazdu na drogach publicznych w strefie płatnego parkowania, twierdził, że pojęcia postój i parkowanie mają swe umocowanie w prawie o ruchu drogowym i nie są to pojęcia tożsame. Postój oznacza unieruchomienie pojazdu, natomiast parkowanie oznacza manewr (parkowanie skośne, prostopadłe, równoległe, wjazd przodem, wjazd tyłem itp.).

Co do zasady nie można do interpretacji przepisów prawa regulujących pewien zakres przedmiotowy objęty konkretną ustawą stosować pojęć z innej ustawy, gdy każdy z aktów reguluje inne cele. Ustawa Prawo o ruchu drogowym obejmuje cele wskazane w art. 1 ust. 1 pkt 1-4 u.p.r.d., natomiast ustawa o drogach publicznych reguluje cele związane z funkcjonowaniem w systemie prawa dróg publicznych, w szczególności związane z ich użytkowaniem. Z pewnością Prawo o ruchu drogowym nie normuje opłat za parkowanie. Nie można zatem stosować pojęć parkowania i postoju z u.p.r.d. do pobierania opłat za parkowanie. Tym bardziej, że pojęcia te są nieadekwatne do interpretowanej materii. Nie można skutecznie twierdzić, korzystając z prawa o ruchu drogowym, że opłata za parkowanie uiszczana jest za manewr parkowania, a postój jest już bezpłatny. Gdyby tak było, to opłata za parkowanie winna być zawsze taka sama, np. 3 zł – za manewr. Opłaty te są jednak zróżnicowane ze względu na czas parkowania.

Przyjęty przez radę gminy na podstawie art. 13b ust. 6 i art. 13f ust. 2 u.d.p. akt prawny stanowi źródło obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze działania tego organu i dopóki obowiązuje - musi być respektowane przez wszystkie inne organy, również prowadzące egzekucję należności podjętą uchwałą określonych (por. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2012 r., sygn. akt II GSK 1507/10, LEX nr 1137878). Zasadnie organ odwoławczy zauważył, że pojęcie parkowanie i postój na gruncie przepisów prawa miejscowego dotyczących opłat za parkowanie używane jest zamiennie. W myśl bowiem § 7 pkt 1 regulaminu strefy płatnego parkowania, który stanowi załącznik do uchwały Rady Miasta Torunia nr 281/03 z dnia 4 grudnia 2003 r. w sprawie opłat za parkowanie pojazdów samochodowych na drogach publicznych miast Torunia stanowi, że czas parkowania pojazdu

samochodowego opłaca się poprzez wykupienie biletu postojowego u inkasenta lub w parkometrze.

Wskazać też trzeba na ustawę o drogach publicznych. W art. 13b ust. 2 u.d.p. mowa jest o strefie parkowania, którą ustala się na obszarach ze znacznym deficytem miejsc postojowych. Natomiast art. 13b ust. 6 pkt 2 przewiduje, że właściwy organ może wyznaczyć zastrzeżone stanowiska postojowe (koperty) w celu korzystania z nich na prawach wyłączności godzinowo lub dobowo. Powołane przepisy stanowią jednoznacznie o miejscach postojowych związanych z parkowaniem pojazdów. Uzasadnione zatem jest uznanie znajdujące oparcie w wykładni systemowej wewnętrznej, że prawodawca zamiennie używa pojęcia parkowanie i postój. Nie powinno zatem budzić wątpliwości oświadczenie kontrolera parkingowego o nieopłaconym postoju pojazdu.

2. Postępowanie podatkowe i administracyjne

2. 1. Umorzenie postępowania odwoławczego

Badając zaskarżoną decyzję w sprawie sygn. akt I SA/Bd 388/13 Sąd stwierdził, iż **w przypadku, gdy do rozwiązania spółki dojdzie, tak jak w niniejszej sprawie, po wniesieniu przez spółkę odwołania prawidłowym rozstrzygnięciem jest wydanie decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p.**

Rozstrzygnięcie sporu zaistniałego pomiędzy stronami w powyższej sprawie uzależnione było od udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy w związku z rozwiązaniem spółki cywilnej po złożeniu odwołania zasadnie dyrektor izby skarbowej umorzył postępowanie odwoławcze.

Sąd uznając zaskarżoną decyzję za legalną stwierdził, że ustanie bytu prawnego spółki cywilnej w czasie postępowania skutkuje w zależności od jego etapu różnymi rozstrzygnięciami nieweryfikującymi jednak zaskarżonej odwołaniem decyzji. Inaczej mówiąc kończą się one niekorzystnymi dla byłych wspólników rozstrzygnięciami.

Jeśli dojdzie do rozwiązania spółki przed złożeniem odwołania, a odwołanie wniosą już byli wspólnicy, to z racji tego, że utracili oni legitymację do reprezentowania spółki odwołanie takie jest niedopuszczalne, zaś prawidłowym rozstrzygnięciem będzie wydanie postanowienia o niedopuszczalności odwołania na podstawie art. 228 § 1 pkt 1 O.p. Warto w tym miejscu wskazać na orzecznictwo NSA, z którego wynika, że wspólnicy tracą legitymację do występowania w postępowaniu dotyczącym zobowiązań spółki, w tym do

składania odwołań od decyzji kierowanych do spółki, jak również nie nabywają automatycznie statusu strony jako byli wspólnicy zlikwidowanej spółki w postępowaniu sądowoadministracyjnym, gdyż nie są następcami prawnymi spółki jawnej, a jedynie osobami trzecimi w rozumieniu ustawy z 1997r. - Ordynacja podatkowa (por. postanowienie NSA z dnia 4 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 342/13, LEX nr 1320391, postanowienie NSA z dnia 26 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 292/13, LEX nr 1299284, postanowienie NSA z dnia 15 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 249/13, LEX nr 1302750).

W przypadku, gdy do rozwiązania spółki dojdzie, tak jak w niniejszej sprawie, po wniesieniu przez spółkę odwołania prawidłowym rozstrzygnięciem jest wydanie decyzji umarzającej postępowanie odwoławcze na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p. Postępowanie podlega umorzeniu w przypadku, gdy staje się bezprzedmiotowe. Bezprzedmiotowość zachodzi, jeżeli wystąpi brak przedmiotu lub podmiotu stosunku podatkowoprawnego. W orzecznictwie NSA prezentowany jest pogląd, że wykreślenie spółki z rejestru przedsiębiorców w toku postępowania odwoławczego skutkuje jego umorzeniem na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p. (por. wyrok NSA z dnia 25 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1635/08, LEX nr 607408, POP 2010/5/446, zob. też wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1858/08, LEX nr 596035, wyrok NSA z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1857/08, LEX nr 596034 oraz wyrok NSA z dnia 18 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1317/06, LEX nr 440625).

W przypadku zaś, gdy skarga została złożona przez byłych wspólników, bez skierowania do nich decyzji w postępowaniu podatkowym, skarga taka podlega odrzuceniu. W orzecznictwie NSA w tym zakresie przyjmuje się, że skarga złożona przez wspólnika wykreślonej z rejestru sądowego spółki jawnej jest niedopuszczalna z przyczyn podmiotowych, gdyż została wniesiona przez osobę niebędącą stroną postępowania podatkowego. Wnosząc zatem skargę strona dokonuje czynności procesowej, do której nie jest uprawniona w świetle art. 50 § 1 p.p.s.a. (por. postanowienie NSA z dnia 15 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 248/13, LEX nr 1302749, zob. też postanowienie NSA z dnia 4 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 342/13, LEX nr 1320391, postanowienie NSA z dnia 26 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 292/13, LEX nr 1299284, postanowienie NSA z dnia 15 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 249/13, LEX nr 1302750).

W przywołanych powyżej sytuacjach faktycznych nie dochodzi do weryfikacji decyzji wydanej przez organ I instancji w stosunku do spółki. Podnieść należy, że w okolicznościach faktycznych sprawy decyzja organu pierwszej instancji została wydana w stosunku do podmiotu istniejącego. Była zatem decyzją zgodną z prawem i brak było podstaw prawnych

do jej uchylenia. Zaistnienie bezprzedmiotowości postępowania – brak podmiotu zobowiązanego do zapłacenia podatków, inaczej mówiąc brak podatnika na etapie postępowania odwoławczego po złożeniu przez Spółkę odwołania – implikuje klasyczny przypadek umorzenia postępowania odwoławczego.

Umorzenie postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość (brak podmiotu stosunku podatkowoprawnego), nie powoduje naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Gdyby nie zgodzić się z powyższym, to wszystkie decyzje wydane na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p. naruszałoby zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Wydanie indywidualnego aktu administracyjnego o umorzeniu postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p., jest jednym z rozstrzygnięć przewidzianych przez ustawodawcę w katalogu decyzji zawartym w art. 233 o.p. Dlatego stwierdzić należy, że już sam fakt uwzględnienia przez prawodawcę takiego rozstrzygnięcia w katalogu decyzji wydawanych przez organ odwoławczy, skutkuje legalnością takiej decyzji. Decyzja wydana na podstawie omawianego przepisu jest decyzją wydaną w drugiej instancji. Jej procesowy charakter jest zaś wynikiem zaistniałych okoliczności sprawy.

W kontekście przedstawionych rozważań warto przywołać orzecznictwo dotyczące zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Z zasady dwuinstancyjności wynika prawo do dwukrotnego rozpatrywania i rozstrzygnięcia sprawy najpierw przez organ pierwszej instancji, następnie przez organ drugiej instancji. Może jednak się zdarzyć tak jak w tym przypadku, że zaistnieją na etapie postępowania odwoławczego podstawy do umorzenia postępowania odwoławczego. Nie oznacza to jednak, że w takiej sytuacji zasada dwuinstancyjności została naruszona. Z prawa do dwukrotnego rozpatrzenia merytorycznego sprawy w postępowaniu administracyjnym nie można wyprowadzać wniosku, że umorzenie postępowania odwoławczego narusza zasadę dwuinstancyjności. Umorzenie postępowania odwoławczego jest bowiem jednym ze sposobów rozstrzygnięć organu odwoławczego określonych w art. 233 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa, przy czym przepis art. 233 zawiera pełen katalog kompetencji przysługujących organowi odwoławczemu (por. wyrok NSA z dnia 18 października 2007r., sygn. akt I FSK 1317/06, LEX nr 440625). Przyjęcie iż tylko wydanie orzeczenia o charakterze merytorycznym oznacza zachowanie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego wykluczałoby możliwość umorzenia postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 O.p. (por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Go 1087/07, LEX nr 488128).

Poza tym wskazać należy, że wspólnicy spółki podjęli suwerenną decyzję o rozwiązaniu spółki w trakcie toczącego się postępowania odwoławczego. Działanie zatem samych wspólników spowodowało umorzenie postępowania odwoławczego.

2. 2. Umorzenie postępowania administracyjnego w sprawie zapomogi

Uchylając zaskarżoną decyzję w sprawie sygn. akt II SA/Bd 1075/13 Sąd podkreślił, że w **sprawach w przedmiocie przyznania zapomóg żołnierzom zawodowym na podstawie art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r., Nr 90, poz. 593 ze zm.) właściwą formą rozstrzygnięcia jest decyzja stosownie do § 7 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie warunków i trybu przyznawania nagród uznaniowych i zapomóg żołnierzom zawodowym (Dz. U. z 2011 r., Nr 9, poz. 46).**

Przedmiotem oceny Sądu była decyzja organu o uchyleniu w całości decyzji i umorzeniu postępowania pierwszej instancji. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji organ odwoławczy w motywach rozstrzygnięcia wskazał, że uzasadnione było wycofanie z obrotu prawnego decyzji wydanej w I instancji, ponieważ organ wojskowy przyznając lub też odmawiając przyznania zapomogi powinien tego dokonać w formie aktu wewnętrznego, a nie decyzji administracyjnej, od której przysługiwałoby odwołanie oraz skarga do sądu administracyjnego. Do powyższych wniosków organ odwoławczy doszedł na podstawie z art. 84 ustawy z dnia z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r., Nr 90, poz. 593 ze zm.) oraz przepisów rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie warunków i trybu przyznawania nagród uznaniowych i zapomóg żołnierzom zawodowym (Dz. U. z 2011 r., Nr 9, poz.46).

Z powyższym stanowiskiem organu nie można było się zgodzić. Podstawę materialnoprawną do przyznania zapomogi żołnierzowi stanowi art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych), zgodnie z którym żołnierzom zawodowym mogą być przyznawane zapomogi - w przypadku zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci członka rodziny oraz z innych przyczyn powodujących istotne pogorszenie warunków materialnych. Na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 84 ust. 3 ww. ustawy Minister Obrony Narodowej określił, w drodze ww. rozporządzenia, szczegółowe warunki przyznawania żołnierzom zawodowym nagród i zapomóg.

Stosownie do § 6 ust. 1 powołanego rozporządzenia, warunkiem przyznania żołnierzowi zawodowemu zapomogi jest konieczność poniesienia wydatków pieniężnych spowodowanych zdarzeniem określonym w art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy. Przy przyznawaniu zapomogi uwzględnia się okoliczności mające wpływ na sytuację materialną żołnierza zawodowego i jego rodziny. W § 7 pkt 1 powołanego aktu wykonawczego zawarto odesłanie do jego § 3 stanowiąc, że do przyznawania zapomóg żołnierzom zawodowym stosuje się odpowiednio przepisy § 3 i 4, z tym że zapomoga może być przyznana również na uzasadniony wniosek zainteresowanego żołnierza zawodowego albo organu przedstawicielskiego, o którym mowa w art. 108 ust. 3 ustawy.

Z treści § 3 ust. 3 rozporządzenia wynika, że podstawę do wypłaty nagrody uznaniowej stanowi decyzja lub rozkaz organu, który przyznał nagrodę. Przepis ten ma odpowiednie zastosowanie do na mocy powołanego § 7 do przyznawania zapomóg żołnierzom zawodowym.

W sprawach w przedmiocie przyznania zapomóg żołnierzom zawodowym na podstawie art. 84 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia z dnia 11 września 2003 r. o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych (Dz. U. z 2010 r., Nr 90, poz. 593 ze zm.) właściwą formą rozstrzygnięcia jest decyzja stosownie do § 7 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie warunków i trybu przyznawania nagród uznaniowych i zapomóg żołnierzom zawodowym (Dz. U. z 2011 r., Nr 9, poz. 46).

Odpowiednie zastosowanie przepisu § 3 rozporządzenia oznacza, że pełne zastosowanie znajduje jego ustęp 3 z tą modyfikacją, że podstawę do wypłaty zapomóg żołnierzom zawodowym stanowi decyzja lub rozkaz organu, który przyznał zapomogę.

Przekładając powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy należało stwierdzić, że zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, tj. art. 84 ust. 1 pkt 2 o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych oraz § 7 w związku z § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie warunków i trybu przyznawania nagród uznaniowych i zapomóg żołnierzom zawodowym.

Przepisy prawa wskazują decyzję jako formę rozstrzygnięcia w przedmiocie przyznania zapomóg żołnierzom zawodowym.

Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych od decyzji wydanych przez właściwe organy w sprawach określonych w ustawie żołnierz zawodowy może wnieść odwołanie do organu wyższego stopnia, na zasadach określonych w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r., Nr 98,

poz. 1071 ze zm.), i z zastrzeżeniem ust. 2, skargę do właściwego sądu administracyjnego, na zasadach określonych w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Z ust. 2 powyższego przepisu wynika, że skarga do właściwego sądu administracyjnego nie może być wniesiona na decyzje w sprawach:

- 1) wyznaczenia, przeniesienia i zwolnienia ze stanowiska służbowego oraz przeniesienia do rezerwy kadrowej lub do dyspozycji;
- 2) mianowania na stopień wojskowy;
- 3) przeniesienia do innego korpusu osobowego lub do innej grupy osobowej;
- 4) skierowania do wykonywania zadań służbowych poza jednostką wojskową.

Wobec powyższego od decyzji wydanej przedmiocie przyznania zapomogi żołnierz zawodowy może wnieść odwołanie do organu wyższego stopnia, na zasadach określonych w ustawie Kodeks postępowania administracyjnego, a następnie skargę do właściwego sądu administracyjnego, na zasadach określonych w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

3. Sprawy ogólnoadministracyjne

3. 1. Stwierdzenie nieważności dokumentu nadania ziemi

Potwierdzając prawidłowość decyzji w sprawie II SA/Bd 41/13 Sąd stwierdził, że **skoro z przepisów rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 1 marca 1945 r. wynika, że decyzja administracyjna dotyczyć może tylko kwestii podpadania danej nieruchomości ziemskiej pod działanie art. 2 ust. 1 pkt e dekretu, to tym samym brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do stosowania do nieruchomości przejętych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt b dekretu § 5 tego rozporządzenia i w konsekwencji do wyłączenia drogi przed sądem powszechnych w sprawach dotyczących przejęcia tych nieruchomości przez Skarb Państwa.**

Niniejszą sprawę zainicjował wniosek skarżących o stwierdzenie w oparciu o art. 156 § 1 pkt 2 kpa nieważności dokumentu nadania ziemi stwierdzającego otrzymanie, na podstawie orzeczenia Powiatowej Komisji Ziemskiej w Brodniczy z dnia 21 czerwca 1946 r., nadziału ziemi - 5.17.11 ha, ze stanowiącej własność Skarbu Państwa nieruchomości ziemskiej. Jako powód uznania, iż przedmiotowy aktu nadania ziemi wydany został z rażącym naruszeniem prawa skarżący wskazali na okoliczność nie przejścia na własność

Skarbu Państwa nieruchomości objętej ww. aktem nadania ziemi, z uwagi na brak podstaw do zastosowania do tej nieruchomości art. 2 ust. 1 pkt b dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, gdyż przepis ten dotyczy nieruchomości ziemskich będących własnością obywateli Rzeszy Niemieckiej, nie-Polaków i obywateli polskich narodowości niemieckiej, a właścicielka tej nieruchomości (poprzedniczka prawna skarżących) od urodzenia aż do śmierci posiadała obywatelstwo polskie i nigdy nie podpisywała przynależności do niemieckiej grupy narodowościowej, a poza tym sporna nieruchomość nie miała charakteru nieruchomości ziemskiej, a także nie została ona zakwalifikowana jako nieruchomość ponemiecka.

Biorąc pod uwagę przedmiot wniosku o stwierdzenie nieważności Sąd wyjaśnił, że objęty wnioskiem akt administracyjny tj. dokument nadania ziemi wydany został w wykonaniu dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej. Dekret ten określał enumeratywnie w art. 2 ust. 1 pkt a – e nieruchomości ziemskie, które przeznaczone były na cele reformy rolnej, wśród których wymienione zostały w pkt b nieruchomości ziemskie będące własnością obywateli Rzeszy Niemieckiej, nie-Polaków i obywateli polskich narodowości niemieckiej. Akapit trzeci art. 2 ust. 1 stanowił, iż wszystkie nieruchomości wymienione w punktach b, c, d i e przechodzą bezzwłocznie, bez żadnego wynagrodzenia w całości, na własność Skarbu Państwa z przeznaczeniem na cele wskazane w art.1 tego dekretu, a więc cele reformy rolnej. Z powyższego wynika, że wskazane nieruchomości ziemskie przechodziły na własność Skarbu Państwa z mocy samego prawa (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 17 lutego 2011 r., sygn. akt III CZP 121/10, publ. lex nr 700663), z dniem wejścia w życie dekretu, co zgodnie z art. 19 dekretu miało miejsce z dniem jego ogłoszenia tj. 13 września 1944 r. Z tym też dniem nastąpiła jednorazowa zmiana stosunków własnościowych zastanych w momencie wejścia w życie dekretu, dotyczących wszystkich nieruchomości określonych w art. 2 ust. 1 pkt a – e dekretu. Istota tej zmiany polegała na tym, że wszystkie te nieruchomości przeszły w tym dniu z mocy prawa na własność Skarbu Państw, z przeznaczeniem na cele wskazane w art. 1 ust. 2 dekretu. Zaistnienie skutków rzeczowych w postaci przejścia nieruchomości ziemskich na własność Skarbu Państwa nie było uzależnione ani od wystawienia zaświadczenia wojewódzkiego urzędu ziemskiego stwierdzającego, że nieruchomość jest przeznaczona na cele reformy rolnej, ani od dokonania na jego podstawie wpisu w księdze wieczystej (§ 12 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 1 marca 1945 r.). Tym samym więc, również nieruchomości wymienione w art. 2 ust. 1 lit. b dekretu, a więc nieruchomości będące własnością obywateli Rzeszy Niemieckiej, nie-Polaków i obywateli

polskich narodowości niemieckiej, przeszły z dniem 13 września 1944 r. na własność Skarbu Państwa. Nieuniknioną konsekwencją przyjętego w dekrete rozwiązania prawnego było zaistnienie- na skutek realizacji postanowień dekretu-sporów co do praw rzeczowych do nieruchomości objętych reformą rolną. Skutek prawnorzeczowy w postaci przejścia prawa własności nieruchomości ziemskich na rzecz Skarbu Państwa, następował bowiem z mocy samego prawa, gdyż brak w dekrete oraz w aktach wykonawczych do niego regulacji wskazujących na konieczność wydawania w tym zakresie jakichkolwiek aktów stosowania prawa o charakterze konstytucyjnym. Takiego charakteru nie miało też ww. zaświadczenie wojewódzkiego urzędu ziemskiego stwierdzającego, że nieruchomość jest przeznaczona na cele reformy rolnej, ani też dokonany na jego podstawie wpis w księdze wieczystej.

W tym miejscu podkreślić należało, że sprawy ze stosunków rzeczowych stanowią ze swej istoty sprawy cywilne. Do orzekania o sprawach cywilnych, a więc i o prawach rzeczowych osób, w tym tych pozbawionych nieruchomości w ramach reformy rolnej, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 1 Kodeksu postępowania cywilnego, właściwe są sądy powszechne. Odstępstwo od tej zasady przewiduje art. 2 § 3 Kodeksu postępowania cywilnego stanowiąc, iż nie są rozpoznawane w postępowaniu sądowym (przed sądem powszechnym) sprawy cywilne przekazane przez przepis szczególny do właściwości innych organów. Zatem tylko przepis szczególny może spowodować przekazanie sprawy cywilnej, a taką jest sprawa o własność nieruchomości ziemskiej, na drogę postępowania administracyjnego. Przepisu takiego odnośnie nieruchomości wymienionych w art. 2 ust. 1 lit. b dekretu nie ma (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 maja 2007 r., sygn. akt I OSK 890/02, dostępny na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>). Przepis § 5 rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 1 marca 1945 r. w sprawie wykonania dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej określa bowiem drogę administracyjną, na zasadzie wyjątku z art. 2 § 3 Kodeksu postępowania cywilnego, wyłącznie co do nieruchomości ziemskich określonych w art. 2 ust. 1 pkt e dekretu stanowiąc, iż orzekanie w sprawach, czy dana nieruchomość podpada pod działanie przepisu art. 2 ust. 1 pkt e dekretu należy w I instancji do kompetencji wojewódzkich urzędów ziemskich oraz, że od decyzji wojewódzkich urzędów ziemskich służy stronom prawo odwołania do Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych, za pośrednictwem tegoż urzędu w ciągu 7 dni, licząc od dnia następnego po doręczeniu decyzji. Z powyższego wynika, że na mocy § 5 ww. aktu wykonawczego w stosunku do dekretu wyłączona została droga przed sądami powszechnymi wyłącznie w zakresie orzekania, czy dana nieruchomość ze względu na przyjęte normy obszarowe wchodzi w skład nieruchomości

ziemskiej, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt e dekretu. Tylko zatem w przypadku tych nieruchomości na podstawie przepisu szczególnego przewidziana została droga administracja, gdyż jedynie sprawom dotyczącymi nieruchomościom z art. 2 ust. 1 pkt e dekretu nadano charakter spraw administracyjnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej (por. uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2011r., sygn.akt I OPS3/10, dostępna na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Skoro więc z przepisów rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Reform Rolnych z dnia 1 marca 1945 r. wynika, że decyzja administracyjna dotyczyć może tylko kwestii podpadania danej nieruchomości ziemskiej pod działanie art. 2 ust. 1 pkt e dekretu, to tym samym brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do stosowania do nieruchomości przejętych na podstawie art. 2 ust. 1 pkt b dekretu § 5 tego rozporządzenia i w konsekwencji do wyłączenia drogi przed sądem powszechnych w sprawach dotyczących przejęcia tych nieruchomości przez Skarb Państwa. Dochodzenie w związku z tym praw dotyczących nieruchomości z art. 2 ust. 1 pkt b, a więc praw cywilnych, może mieć miejsce nie przed organami administracyjnymi, lecz w postępowaniu przed sądem powszechnym w drodze np. powództwa o uzgodnienie treści księgi wieczystej z rzeczywistym stanem prawnym, powództwa windykacyjnego, czy też poprzez żądanie ustalenia prawa na podstawie art. 189 kpc.

3. 2. Zezwolenie na usunięcie drzew

Rozpoznając skargę w sprawie II SA/Bd 1226/12 Sąd stanął na stanowisku, iż **nie można było uznać, że doszło do wydania decyzji ustnej w sytuacji, kiedy nie została ona utrwalona w momencie jej podjęcia w formie protokołu lub podpisanej przez stronę adnotacji**

Istota sporu pomiędzy stroną skarżącą i organami administracji w okolicznościach niniejszej sprawy wymagała odpowiedzi na pytanie, czy wnioskodawca uzyskał, przed wydaniem decyzji o odmowie zezwolenia na usunięcie ustne zezwolenie na usunięcie tychże drzew, w rozumieniu art. 14 § 2 K.p.a.

W ocenie Sądu, argumentacja skarżącego w tym zakresie nie była trafna i opierała się na błędnej wykładni wskazywanych w skardze przepisów prawa procesowego oraz materialnego. Podkreślić należało, iż zasada ogólna pisemności postępowania administracyjnego polega na tym, że załatwienie sprawy powinno nastąpić w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego

2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. Nr 64, poz. 565, z późn.zm.), doręczanego środkami komunikacji elektronicznej (art. 14 § 1 K.p.a.). Dopuszczając wyjątkowo ustne załatwienie sprawy, gdy przemawia za tym interes strony, a przepis prawny nie stoi temu na przeszkodzie, kodeks wymaga (art. 14 § 2 K.p.a.), aby treść i motywy takiego załatwienia były utrwalone w aktach w formie protokołu lub podpisanej przez strony adnotacji. Te postanowienia kodeksu postępowania administracyjnego mają zapobiec nieporozumieniom co do treści decyzji administracyjnej. Uprawnienia bądź obowiązki strony powinny wynikać z decyzji w sposób jasny, nie budzący wątpliwości ani u stron, ani u organu egzekucyjnego, gdy ewentualnie egzekwuje on obowiązki wynikające z decyzji.

Należy ponadto podnieść, że błędny był pogląd skarżącego powiatu, iż zezwolenie na usunięcie drzew nie wymagało formy pisemnej. Stosownie do ust. 3 art. 83 ustawy o ochronie przyrody, wydanie zezwolenia może być uzależnione od przesadzenia drzew lub krzewów w miejsce wskazane przez wydającego zezwolenie albo zastąpienia ich innymi drzewami lub krzewami, w liczbie nie mniejszej niż liczba usuwanych drzew lub krzewów. Nadto zgodnie z przepisem art. 84 ust. 3 ww. ustawy, opłaty za usunięcie drzew lub krzewów oraz termin ich usunięcia, przesadzenia lub posadzenia innych drzew lub krzewów ustala się w wydanym zezwoleniu. Organ właściwy do wydania zezwolenia na usunięcie drzew lub krzewów odracza, na okres 3 lat od dnia wydania zezwolenia, termin uiszczenia opłaty za ich usunięcie, jeżeli zezwolenie przewiduje przesadzenie ich w inne miejsce lub zastąpienie innymi drzewami lub krzewami (ust.4). Samo ustalenie czy usunięcie określonych drzew w okolicznościach indywidualnej sprawy podlega opłacie, czy też nie, również wymaga wyjaśnienia i ostatecznie uwzględniane jest w zezwoleniu.

Nie jest to więc materia, którą organ mógłby - nawet na wniosek strony - rozstrzygnąć adnotacją w aktach sprawy, rezygnując z wydania formalnej decyzji.

Podkreślenia wymagało, iż uzyskanie w przedmiotowej sprawie wyłącznie pisemnej decyzji organu o zezwoleniu na usunięcie ściśle określonych drzew na konkretnej nieruchomości i związanych z tym innych obowiązków, leży w interesie strony także i z tego powodu, że zgodnie z normą art. 88 ust. 1 i art. 89 ustawy o ochronie przyrody, za usuwanie drzew bez wymaganego zezwolenia wójt (burmistrz, prezydent miasta) wymierza administracyjną karę pieniężną w wysokości trzykrotnej opłaty za usunięcie drzew lub krzewów, ustalonej na podstawie stawek, o których mowa w art. 85 ust. 4-6.

Niezależnie od powyższego mając na uwadze okoliczności sprawy, w opinii Sądu, nie można było uznać, że doszło do wydania decyzji ustnej w sytuacji, kiedy nie została ona

utrwalona w momencie jej podjęcia w formie protokołu lub podpisanej przez stronę adnotacji. Wskazana w art. 14 § 1 K.p.a. zasada pisemności pozwala osiągnąć istotną wartość, jaką jest pewność obrotu. Bez utrwalenia przebiegu i treści czynności postępowania nie byłaby możliwa kontrola instancyjna ani kontrola w trybie nadzoru (pkt 4 komentarza do art. 14 [w:] G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan – "Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz", Zakamycze 2005). Nie jest możliwe zachowanie pewności obrotu, gdyby fakt wydania decyzji i jej treść miały zostać utrwalone w formie pisemnej dopiero po jakimś czasie, a więc z natury rzeczy, wskutek zawodności ludzkiej pamięci – w sytuacji, kiedy odtworzenie dokładnego momentu, w którym doszło do określonego zdarzenia i treści towarzyszącej mu wypowiedzi jest co najmniej utrudnione. Brak natychmiastowej, pisemnej informacji o fakcie decyzji uniemożliwia także określenie momentu, od którego zaczął biec termin na wniesienie odwołania, a więc w dalszej konsekwencji – wskazanie, kiedy decyzja jako ostateczna, weszła do obrotu prawnego (por. uchwała NSA w Warszawie z 13 października 1997 r. sygn. akt FPK 13/97, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 września 2007 r. sygn. akt II SA/Bd 255/07 opubl. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) dostępnej pod adresem internetowym <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Nadto skarżący zupełnie pomija fakt, iż decyzja administracyjna dla swej skuteczności musi być wydana przez osobę piastującą funkcję organu administracji lub inną osobę upoważnioną do załatwiania spraw administracyjnych w jego imieniu w zakresie ustalonym, w szczególności do wydawania decyzji administracyjnych, w trybie art. 268a K.p.a.

Ponadto Sąd zważył, że w sytuacji gdy strona skarżąca utrzymuje, iż sprawa została wcześniej załatwiona co do istoty decyzją ustną organu administracji - wydanie późniejszej pisemnej decyzji w tej samej sprawie stanowiłoby naruszenie zasady res iudicata i decyzja taka byłaby dotknięta kwalifikowaną wadą skutkującą koniecznością uchylenia jej w trybie odwoławczym lub stwierdzenia nieważności.

W istocie strona, zgodnie z jej twierdzeniami, domaga się bowiem od organu potwierdzenia w formie pisemnej rzekomo wydanej wcześniej ustnie decyzji zezwalającej na usunięcie drzew. Takiej formy działania organu administracji w okolicznościach niniejszej sprawy nie przewidują obowiązujące przepisy prawa. Wydając decyzję administracyjną załatwiającą merytorycznie sprawę administracyjną organ zobowiązany jest uwzględnić bowiem stan faktyczny i prawny w dacie wydania decyzji. Z chwilą usunięcia (wycięcia) drzew z terenu nieruchomości, postępowanie administracyjne w sprawie zezwolenia na ich

usunięcie, o ile nie zostało wcześniej zakończone decyzją ostateczną, staje się wobec tego bezprzedmiotowe.

Niezależnie od powyższego zważyć przyjdzie, że organy orzekające w sprawie zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji, nie poczyniły dostatecznych ustaleń w zakresie jednoznacznego i precyzyjnego ustalenia stron niniejszego postępowania administracyjnego. Zdaniem Sądu, organy administracji z naruszeniem art. 7, art. 28, art. 77 § 1 K.p.a. w zw. z art. 83 ust. 1 ustawy o ochronie przyrody, nie poczyniły dostatecznych ustaleń nie tylko co do prawidłowego zidentyfikowania i określenia wnioskodawcy i adresata decyzji administracyjnej, lecz przede wszystkim podmiotu uprawnionego do zainicjowania niniejszego postępowania administracyjnego w przedmiocie udzielenia zezwolenia na usunięcie drzew z terenu nieruchomości.

W myśl art. 28 K.p.a. stroną postępowania jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. Jak wyżej wskazano, zgodnie z normą wyrażoną w art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie przyrody, usunięcie drzew lub krzewów z terenu nieruchomości może nastąpić, po uzyskaniu zezwolenia wydanego przez wójta, burmistrza albo prezydenta miasta na wniosek posiadacza nieruchomości – za zgodą właściciela tej nieruchomości. Z przepisu tego wynika, że z przedmiotowym wnioskiem może wystąpić posiadacz nieruchomości, a jeżeli nie jest on jej właścicielem, powinien doręczyć jego zgodę. W związku z powyższym gdy posiadacz nieruchomości nie jest jej właścicielem, za stronę postępowania należy uznać zarówno jej posiadacza, jak i właściciela. Przy czym sytuacja taka będzie miała miejsce zarówno wtedy, gdy z wnioskiem o zezwolenie na usunięcie drzew wystąpi posiadacz, jak również właściciel.

W istocie zasadniczo decyzja administracyjna rozstrzygająca o prawach lub obowiązkach osoby prawnej (np. jednostki samorządu terytorialnego) winna jednoznacznie określać jako stronę postępowania tę osobę prawną, a określenie jako strony postępowania organu tej osoby prawnej zamiast osoby prawnej jest błędem powodującym nieważność tej decyzji. Gdyby zatem posiadaczem i właścicielem działki był powiat, który wystąpił ze stosownym wnioskiem, do niego powinna być kierowana decyzja w sprawie zezwolenia na usunięcie drzew.

Podkreślić przyjdzie, że wbrew dyspozycji art. 107 § 1 k.p.a. burmistrz w decyzji nie określił jej strony lub stron, wskazując wyłącznie, że wniosek pochodził od starosty (co zgodne jest z jego treścią), bez analizy tej okoliczności. Burmistrz nie wskazał do kogo kieruje decyzję, ani też komu odmawia wydania zezwolenia na usunięcie drzew. Nie można

uznać za oznaczenie strony decyzji wskazanie w rozdzielniku, że decyzję otrzymuje „starosta”. Wobec treści przepisów ustawy o samorządzie powiatowym jest on bowiem uprawniony do kierowania bieżącymi sprawami powiatu, reprezentowania go na zewnątrz, lecz również kierownikiem starostwa powiatowego, którego prace organizuje, podobnie jak prace zarządu powiatu.

Nie można wykluczyć sytuacji, w której starosta powiatu występuje w imieniu starostwa powiatowego (gdyby np. wniosek dotyczył nieruchomości będącej w posiadaniu starostwa powiatowego), ani też sytuacji kiedy starosta powiatu, na mocy art. 34 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym, reprezentuje powiat jako właściciela nieruchomości. Te okoliczności nie zostały dostatecznie wyjaśnione w niniejszej sprawie, jednakże na obecnym jej etapie z pewnością brak było podstaw do stwierdzenia, że zachodzi sytuacja odpowiadająca normie art. 156 § 1 pkt 4 K.p.a., czyli stwierdzenia nieważności wydanych marginesie sprawie rozstrzygnięć. Podkreślić bowiem należało, iż istnienia kwalifikowanej wady decyzji nie można domniemywać, niedopuszczalna jest wykładnia rozszerzająca przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej.

Wskazane wyżej okoliczności miały istotne znaczenie dla sprawy, a zostały pominięte przez organy zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji. Organ odwoławczy winien bowiem samodzielnie ustalić okoliczności sprawy i wyjaśnić także kwestie legitymacji konkretnych podmiotów do zainicjowania postępowania w sprawie, a także do wniesienia odwołania. Nie jest obojętne w czyim imieniu np. działa w istocie starosta, a nade wszystko kto jest posiadaczem i właścicielem nieruchomości, w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o ochronie przyrody i przepisów kodeksu cywilnego. Stwierdzone uchybienie przepisom postępowania administracyjnego, w szczególności art. 28, art. 7, art. 77 § 1 i art. 107 § 1 i 3 K.p.a. w zw. z art. 83 ust. 1 i ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy o ochronie przyrody, będzie miało wpływ na jej wynik, skoro zaskarżone decyzje nie określają jednoznacznie strony postępowania administracyjnego (podmiotu mającego interes prawny).

3. 3. Orzeczenie o stopniu niepełnosprawności

Uchylając zaskarżoną decyzję w sprawie sygn, akt II SA/Bd 1213/14 Sąd stwierdził, że **przepisy wymieniają możliwe do wydania rozstrzygnięcia decyzji administracyjnej, jakim jest orzeczenie o stopniu niepełnosprawności w przypadku uwzględnienia odwołania przez wojewódzki zespół ds. orzekania o niepełnosprawności i jako przepisy szczególne wyłączają w tym zakresie zastosowanie przepisów kpa.**

Wobec powyższego organ II instancji nie mógł wydać w przypadku uwzględnienia odwołania od orzeczenia organu I instancji rozstrzygnięcia opartego na podstawie art. 138 § 2 kpa.

Wobec przekazania przedmiotowej sprawy przez sąd powszechny według właściwości do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy i związania sądu administracyjnego tym przekazaniem, zgodnie z art. 58 § 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r., poz. 270 ze zm., zwanej dalej "p.p.s.a."), Sąd uznał, że zobowiązany jest do rozpoznania skargi. Sąd nie może odrzucić skargi, w sytuacji gdy sprawa nie należy do właściwości sądu administracyjnego, jeżeli w tej sprawie sąd powszechny uznał się za niewłaściwy. Zgodnie zaś z art. 134 p.p.s.a., Sąd administracyjny rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Przedmiotem oceny Sądu była decyzja administracyjna wydana na podstawie art. 138 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2013 r., poz. 267)- zwanej dalej: „kpa”, który stanowi, że organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 2 grudnia 2002 r. sygn. akt OPS 11/02 stwierdzono, że niewątpliwie orzeczenie o stopniu niepełnosprawności jest decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 kpa w zw. z art. 66 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

Zgodnie z art. 66 ustawy w sprawach nieunormowanych przepisami ustawy stosuje się Kodeks postępowania administracyjnego, Kodeks cywilny oraz Kodeks pracy.

Utrwalone w orzecznictwie sądu administracyjnego jest stanowisko, iż w odniesieniu do niektórych postanowień procesowych i incydentalnych, których nie reguluje ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776) z racji odesłania mają zastosowanie przepisy k.p.a. Stąd też w tych sprawach przysługują środki prawne przewidziane w k.p.a., a następnie skarga do sądu administracyjnego (uchwały NSA z dnia 8 listopada 2000 r. - OPS 12/99, ONSA 2000, nr 2, poz. 47 i z dnia 6 listopada 2000 r. OPS 8/00 - ONSA 2001, nr 2, poz. 51).

W art. 15 kpa zawarta została zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, która wyraża regułę, że wszystkie decyzje nieostateczne mogą być na wniosek osoby uprawnionej zaskarżone do organu administracji publicznej wyższego stopnia nad organem, który wydał zaskarżoną decyzję. Zgodnie z art. 107 § 1 kpa decyzja powinna zawierać m.in. pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie.

W orzeczeniu organu I instancji zawarto pouczenie o prawie odwołania do wojewódzkiego zespołu ds. orzekania o niepełnosprawności za pośrednictwem Powiatowego Zespołu ds. Orzekania o Niepełnosprawności, który je wydał w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia.

Ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych w art. 6 ust. 1 stanowi, że o niepełnosprawności orzekają powołane do tego zespoły i jako pierwsza instancja - powiatowe zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności, natomiast jako druga instancja- wojewódzkie zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności.

Skoro więc ustawa przewiduje dwuinstancyjne postępowanie, to mając na uwadze to, że art. 66 tej ustawy odsyła w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy do Kodeksu postępowania administracyjnego, to również do zasady dwuinstancyjności wyrażonej w art. 15 kpa.

Podkreślić należało, że ustawa o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych na podstawie delegacji ustawowej art. 6c ust. 9 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych reguluje w § 16 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 15 lipca 2003 r. w sprawie orzekania o niepełnosprawności i stopniu niepełnosprawności (Dz.U. z 2003 r., Nr 139, poz. 1328) – zwanego dalej „rozporządzeniem”, tryb wnoszenia odwołania od orzeczenia I instancji oraz katalog rozstrzygnięć możliwych do wydania przez organ I instancji na wypadek uwzględnienia odwołania.

Zgodnie z powyższym przepisem osoba zainteresowana lub przedstawiciel ustawowy, w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia o niepełnosprawności lub stopniu niepełnosprawności, może wnieść odwołanie do wojewódzkiego zespołu, za pośrednictwem powiatowego zespołu, który wydał orzeczenie. Powiatowy zespół, który wydał orzeczenie, obowiązany jest przesłać odwołanie wraz z aktami sprawy do wojewódzkiego zespołu, w terminie 7 dni od dnia otrzymania odwołania. Jeżeli powiatowy zespół uzna, że odwołanie zasługuje w całości na uwzględnienie, wydaje orzeczenie, w którym uchyla lub zmienia zaskarżone orzeczenie.

Natomiast w § 17 ww. rozporządzenia postanowiono, że w postępowaniu odwoławczym przed wojewódzkim zespołem, w sprawach o ustalenie niepełnosprawności lub stopnia niepełnosprawności, stosuje się odpowiednio tryb postępowania przed powiatowym zespołem. Oznacza to, że organ odwoławczy uwzględniając odwołanie może jedynie wydać orzeczenie o uchyleniu lub zmianie zaskarżonego orzeczenia.

Tak więc przepisy powyższego rozporządzenia wymieniają możliwe do wydania rozstrzygnięcia decyzji administracyjnej, jakim jest orzeczenie o stopniu niepełnosprawności w przypadku uwzględnienia odwołania przez wojewódzki zespół ds. orzekania o niepełnosprawności i jako przepisy szczególne wyłączają w tym zakresie zastosowanie przepisów kpa.

Wobec powyższego organ II instancji nie mógł wydać w przypadku uwzględnienia odwołania od orzeczenia organu I instancji rozstrzygnięcia opartego na podstawie art. 138 § 2 kpa.

Po wniesieniu odwołania od orzeczenia organu I instancji zastosowanie znajdują szczególne uregulowania ustawy § 17 rozporządzenia w związku z art. 6c ust. 9 ustaw.

Podobny katalog rozstrzygnięć ustawa przewiduje w przypadku orzeczenia organu II instancji. Zgodnie z art. 6c ust. 8 ustawy od orzeczenia wojewódzkiego zespołu przysługuje odwołanie do sądu pracy i ubezpieczeń społecznych w terminie 30 dni od dnia doręczenia orzeczenia. Odwołanie wnosi się za pośrednictwem wojewódzkiego zespołu, który orzeczenie wydał. Jeżeli wojewódzki zespół uzna, że odwołanie zasługuje w całości na uwzględnienie, wydaje orzeczenie, w którym uchyla lub zmienia zaskarżone orzeczenie.

2.4. Zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych

Dostrzegając istotne wady decyzji organów I i II instancji w sprawie II SA/Bd 399/13 Sąd wskazał, że **rozpatrywanie wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, na podstawie przepisu art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., Nr 70, poz. 473 ze zm.), winno się odbywać w ramach jednej sprawy administracyjnej, niezależnie od tego, czy do rozdysponowania istnieje jedno zezwolenie, czy też większa ich liczba, która przewyższa ilość wniosków o przyznanie zezwoleń.**

Przedmiot niniejszej sprawy sądownoadministracyjnej stanowiło rozstrzygnięcie organów administracji publicznej w sprawie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych zawierających powyżej 4,5% do 18% alkoholu (z wyjątkiem piwa), przeznaczonych do spożycia poza miejscem sprzedaży. Materialnoprawną podstawę wydania zaskarżonych

decyzji stanowiły zatem przepisy ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. Nr 35, poz. 21356).

Z analizy akt niniejszej sprawy oraz treści orzeczeń organów wynikało, iż w niniejszym wspólnym postępowaniu administracyjnym organ rozpoznał i rozstrzygnął łącznie co do 20 wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż danego rodzaju napojów alkoholowych złożonych w ramach trzech odrębnych naborów ogłaszanych odpowiednio 2010 r., 2011 r. oraz 2012 r.

Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie, podzielał pogląd wyrażony w tych orzeczeniach tutejszego Sądu (vide wyroki z dnia 29 września 2010 r. sygn. akt II SA/Bd 612/10, II SA/Bd 613/10, II SA/Bd 680/10 i II SA/Bd 681/10) oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, w których Sąd wskazał, że rozpatrywanie wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, na podstawie przepisu art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r., Nr 70, poz. 473 ze zm.), winno się odbywać w ramach jednej sprawy administracyjnej, niezależnie od tego, czy do rozdysponowania istnieje jedno zezwolenie, czy też większa ich liczba, która przewyższa ilość wniosków o przyznanie zezwoleń.

Przykładowo w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 czerwca 2012 r. (sygn. akt II GSK 743/11) NSA stwierdził, że na posiadanie w jednym postępowaniu administracyjnym przymiotu strony przez wszystkich przedsiębiorców ubiegających się o zezwolenie na sprzedaż alkoholu danego rodzaju w jednym naborze przemawiają istniejące między nimi więzy o charakterze materialnoprawnym. Ich źródłem są przede wszystkim istniejące między nimi relacje konkurencyjne. Można wskazać, iż w świetle art. 4 pkt 11 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331 ze zm.) przez "konkurentów" rozumie się przedsiębiorców, którzy wprowadzają lub mogą wprowadzać albo nabywają lub mogą nabywać, w tym samym czasie, towary na rynku właściwym. Toteż, zezwolenie na sprzedaż alkoholu danego rodzaju, o którym mowa w przepisie art. 18 ust. 1 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, nie tylko kształtuje stosunek administracyjnoprawny, ale także wpływa na relacje konkurencyjne, zamykając przynajmniej niektórym przedsiębiorcom możliwość prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie objętym treścią wspomnianego zezwolenia. Dodatkowo Sąd wskazał, że na wykładnię wskazanych wyżej przepisów w kierunku przyznania przymiotu strony w jednym postępowaniu administracyjnym. Zasada

wolności działalności gospodarczej doznaje w tym przypadku ograniczenia wynikającego z ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Sąd wywiódł, że jeżeli liczba planowanych zezwoleń na sprzedaż alkoholu danego rodzaju jest mniejsza od liczby złożonych wniosków właściwy organ samorządu terytorialnego ma obowiązek prowadzenia jednego postępowania administracyjnego, z udziałem wszystkich przedsiębiorców, którzy złożyli stosowny wniosek, a tym samym doręczenia im decyzji o udzieleniu zezwolenia na sprzedaż alkoholu jednemu lub kilku podmiotom, o której mowa w art. 18 ust. 1 ustawy, a to dla umożliwienia złożenia odwołania tym przedsiębiorcom, którzy takiego zezwolenia nie uzyskali. Taki właśnie sposób prowadzenia postępowania w tego rodzaju sprawach NSA uznał za wzorzec, a stanowisko to podziela Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie.

Uwzględnienie okoliczności konkretnej sprawy, w przypadku uchybienia ze strony organu tym powinnościom, wymaga od organu co do zasady przeprowadzenia ponownego postępowania w sprawie z udziałem wszystkich podmiotów, które ubiegały się o to samo zezwolenie i uzyskały pozytywną opinię gminnej komisji rozwiązywania problemów alkoholowych. Oczywiście mogą się w tym zakresie pojawić różne przeszkody natury formalnej lub procesowej, które w miarę możliwości organ winien usunąć.

Brak analogicznej więzi funkcjonalnej i materialnoprawnej w łącznym rozpoznawaniu w jednej sprawie administracyjnej wniosków zgłoszonych w odrębnych naborach nawet, gdy dotyczą one tego samego rodzaju napojów alkoholowych. Podkreślić bowiem przyjdzie, iż w ramach każdego naboru przedsiębiorca, którego wniosek (spełniający warunki formalne, w tym co do pozytywnej oceny gminnej komisji rozwiązywania problemów alkoholowych) nie uzyskał akceptacji uprzednio, może zostać zgłoszony, i nie jest wykluczone, że w konkurencji do pozostałych wnioskujących przedsiębiorców, w kolejnym postępowaniu jemu zostanie udzielone stosowne zezwolenie.

W ocenie Sądu brak jednak było podstaw prawnych do rozpoznawania w jednym postępowaniu administracyjnym wniosków zgłoszonych przez przedsiębiorców w ramach odrębnych ogłoszeń o naborze, nadto takie działanie nie jest zgodne ze wskazaniami wyrażonymi w wyrokach WSA w Bydgoszczy, które zawierały wskazania wiążące organy w toku ponownego rozpoznania spraw co do zakresu oceny na podstawie tych samych kryteriów wszystkich wniosków złożonych w ramach tego samego naboru.

Okolicznością bezsporną pozostawało, jak wskazał organ, że jego wcześniejsze rozstrzygnięcia oraz rozstrzygnięcia organu odwoławczego wydane na skutek odwołań wnioskodawców co do wszystkich tych wniosków zostały uchylone wyrokami

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy. W wyrokach tych WSA, akceptując praktykę organów rozpoznania odrębną decyzją każdego ze złożonych w ramach jednego naboru wniosków o uzyskanie przedmiotowego zezwolenia, wskazał jednakże, że w sytuacji złożenia w tym samym czasie, większej ilości wniosków niż przewidywany limit wolnych punktów sprzedaży napojów alkoholowych, organ zezwalający miał obowiązek określić jasno i precyzyjnie kryteria wyboru, które byłyby jednakowe dla ubiegających się o określone zezwolenie, i zostałyby zweryfikowane przez organ zezwalający i organ II instancji odnośnie spełnienia poszczególnych kryteriów przez wnioskodawcę, którego dotyczy konkretne decyzja. Tylko bowiem w takiej sytuacji decyzja byłaby transparentna, przejrzysta i jasna dla podmiotu ubiegającego się o określone dobro. Przyjęte zaś w decyzji organu zezwalającego kryteria wyboru, jak wynika z jej uzasadnienia, po pierwsze zostały zastosowane tylko do podmiotów, które otrzymały zezwolenie, po drugie nie były one dla nich jednakowe, po trzecie nie zostały one zweryfikowane odnośnie spełnienia ich, bądź też nie, przez podmiot, któremu odmówiono przedmiotową decyzją przyznania zezwolenia. Dalej Sąd wywiódł, że organ zezwalający zobligowany był przede wszystkim uzasadnić w swojej decyzji przyczyny wydania rozstrzygnięcia odmownego w stosunku do strony skarżącej, wskazując jakiego i dlaczego dodatkowego kryterium wyboru w jego ocenie ona nie spełnia, a nie zaś, tak jak to miało miejsce w sprawie, odwołać się do rozstrzygnięć udzielających zezwolenia innym przedsiębiorcom ubiegającym się o to samo zezwolenie co strona skarżąca.

Powyższą wykładnię i stanowisko zaakceptował Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargi kasacyjne organu wyrokami z dnia 14 marca 2012 r. (sygn. akt II GSK 112/11 i 114/11) i z 22 marca 2012r. (sygn. akt II GSK 134/11), gdzie podkreślił, że okoliczność, iż przepis prawa materialnego pozostawia sposób rozstrzygnięcia sprawy uznaniu organu administracyjnego, nie zwalnia sam przez się tego organu od obowiązku wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych, istotnych dla rozpatrzenia sprawy konkretnego podmiotu ubiegającego się o takie zezwolenie. Zakres swobody organu administracji, wynikający z przepisu prawa materialnego, jest bowiem niewątpliwie ograniczony ogólnymi zasadami postępowania administracyjnego określonymi w art. 7, 8, 11 K.p.a. a także art. 107 § 3 K.p.a.

Sąd jako wadliwe ocenił uznanie przez organy, że pomimo jednego dobra do rozdysponowania przy wielości podmiotów zainteresowanych jego uzyskaniem można prowadzić wiele spraw administracyjnych. Co spowodowało szereg innych naruszeń procedury- pominięcie wszystkich stron postępowania w jednej sprawie (naruszenie ich interesów prawnych), brak rozpoznania sprawy w jednym postępowaniu, wydanie wielu

decyzji zamiast jednej rozstrzygającej o uprawnieniach wszystkich zainteresowanych, oceny celowości przeprowadzenia rozprawy, pozbawienie stron możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym dotyczącym wszystkich zainteresowanych, możliwości porównania szans w oparciu o przyjęte kryteria oceny wniosków itd. Nadto Sąd wskazał możliwości podjęcia, w trybie nadzwyczajnego postępowania administracyjnego, próby wzruszenia wydanej w tym naborze ostatecznej decyzji o przyznaniu innemu przedsiębiorcy zezwolenia.

Zgodnie z przepisem art. 153 P.p.s.a, ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia. Uregulowanie to oznacza, że orzeczenie sądu administracyjnego wywiera skutki wykraczające poza zakres postępowania sądownoadministracyjnego, bo jego oddziaływaniem objęte jest także przyszłe postępowanie administracyjne w danej sprawie. Z kolei, związanie samego sądu administracyjnego, w rozumieniu art. 153 P.p.s.a. oznacza, że nie może on formułować nowych ocen prawnych, które są sprzeczne z wyrażonym wcześniej poglądem, lecz zobowiązany jest do podporządkowania się mu w pełnym zakresie oraz konsekwentnego reagowania w razie stwierdzenia braku zastosowania się organu administracji publicznej do wskazań w zakresie dalszego postępowania.

W pojęciu „ocena prawna” mieści się przede wszystkim wykładnia przepisów prawa materialnego i procesowego. Wykładnia w tym sensie zmierza do wyjaśnienia istotnej treści przepisów prawnych i sposobu ich zastosowania w konkretnym wypadku w związku z rozpoznawaną sprawą. Wskazania co do dalszego postępowania stanowią z reguły konsekwencje oceny prawnej. Dotyczą one sposobu działania w toku ponownego rozpoznania sprawy i mają na celu uniknięcie błędów już popełnionych oraz wskazanie kierunku, w którym powinno zmierzać przyszłe postępowanie dla uniknięcia wadliwości w postaci np. braków w materiale dowodowym lub innych uchybień procesowych.

Organy, nie stosując się do wskazań i wytycznych co do dalszego postępowania zawartych w rozstrzygnięciach Sądu, naruszają tym samym przepis art. 153 P.p.s.a.

Sytuacja taka zaistniała w niniejszej sprawie. We wskazanych wyżej wyrokach Sądy uchylając orzeczenia organów administracji wskazały, że wszystkie wnioski o udzielenia zezwolenia na sprzedaż danego gatunku alkoholu, zgłoszone w tym samym terminie, tj. w ramach tego samego naboru, winny podlegać weryfikacji i ocenie na podstawie tych samych kryteriów.

Organ błędnie powoływał się w niniejszej sprawie na przepis art. 62 K.p.a., albowiem nie zaistniały przesłanki do jego zastosowania. Dodatkowo wskazać należało, że także w

orzeczeniach tutejszego Sądu uchylających uprzednie decyzje organów i wskazujących na konieczność prowadzenia jednej wspólnej sprawy administracyjnej, w której nastąpi ocena wszystkich wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych danego rodzaju złożonych w tym samym okresie (np. z dnia 29 września 2010 r. sygn. akt II SA/Bd 612/10, II SA/Bd 613/10, II SA/Bd 680/10 i II SA/Bd 681/10) Sąd wskazywał, że rozpatrywanie wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, na podstawie przepisu art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, winno się odbywać w ramach jednej sprawy administracyjnej, niezależnie od tego, czy do rozdysponowania istnieje jedno zezwolenie, czy też większa ich liczba, którą przewyższa ilość wniosków o przyznanie zezwoleń. Nadto w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 czerwca 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, iż sąd pierwszej instancji trafnie wywiódł, że w sprawie nie miał zastosowania art. 62 K.p.a., gdyż mamy w niej do czynienia z wielością stron w jednym postępowaniu (sprawie), nie zaś z wielością spraw, co stanowi przedmiot regulacji art. 62 K.p.a. Stąd łączne rozpoznanie w jednej sprawie administracyjnej złożonych w odpowiedzi na jedno ogłoszenie o naborze wniosków, nastąpić winno z uwzględnieniem art. 61 § 4 K.p.a.

W ocenie Sądu, w niniejszej sprawie prezydent miasta nie przeprowadził ponownie postępowania w sprawie udzielenia przedmiotowych zezwoleń w sposób wynikający w ww. wyroków. Zaskarżone rozstrzygnięcie wydane zostało z naruszeniem art. 153 P.p.s.a., przepisów procedury administracyjnej oraz granic uznania administracyjnego wyznaczonych przepisami materialnoprawnymi, w tym ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

Organ odwoławczy bezrefleksyjnie zaakceptował rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, nie dostrzegając wskazanych wyżej wad postępowania, w tym brak uzasadnienia wskazanych kryteriów stanowiących pierwotnie o odmowie przyznania skarżącej zezwolenia w postępowaniu zainicjowanym oraz połączenia do wspólnego rozpoznania 20 wniosków, składanych w ramach odrębnych procedur naboru.

Niezależnie od powyższych uchybień należało także zwrócić uwagę, iż z naruszeniem norm przepisów art. 7, art. 77 § 1, art. 80 i 107 § 3 K.p.a. prezydent miasta w niniejszym postępowaniu nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego i dowodowego, a następnie pominął obowiązek oceny dowodów w stopniu koniecznym do rozstrzygnięcia sprawy, w kontekście norm ustawy z dnia 26 października 1982r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

Już w samej Preambule ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi ustawodawca wskazał jej główne założenie stwierdzając, że życie obywateli w trzeźwości jest niezbędnym warunkiem moralnego i materialnego dobra Narodu. Jak wynika z art. 1 ust. 1 ww. ustawy, założenie to organy jednostek samorządu terytorialnego powinny realizować między innymi poprzez podejmowanie działań zmierzających do ograniczania spożycia napojów alkoholowych oraz zmiany struktury ich spożywania, inicjowania i wspierania przedsięwzięć mających na celu zmianę obyczajów w zakresie sposobu spożywania tych napojów, działania na rzecz trzeźwości w miejscu pracy, przeciwdziałania powstawaniu i usuwania następstw nadużywania alkoholu, a także wspierania działalności w tym zakresie organizacji społecznych i zakładów pracy. Zadanie w zakresie przeciwdziałania alkoholizmowi wykonuje się przez odpowiednie kształtowanie polityki społecznej, w szczególności ograniczenie dostępności alkoholu (art. 2 ust. 1 pkt 4).

Podkreślić należało, że zarówno organy stanowiące, jak i organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego, w świetle powyższych norm ogólnych ww. ustawy, nie mają zatem pełnej swobody w realizacji swych ustawowych obowiązków tj. zarówno przy uchwalaniu właściwych aktów prawnych (w tym określenia liczby punktów sprzedaży i podawania napojów alkoholowych oraz zasad ich usytuowania), jak również podejmowaniu indywidualnych decyzji administracyjnych związanych z udzielaniem zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych. Organy te we wszystkich swych działaniach winny dążyć do realizacji określonych przepisami ww. ustawy celów, tj. wychowania w trzeźwości i zapobiegania alkoholizmowi, między innymi poprzez ograniczenia dostępności alkoholu i motywowanie obywateli do powstrzymywania się od jego spożywania. Tym celom winny zwłaszcza odpowiadać kreowane przez radę gminy akty prawa miejscowego ustalające liczbę punktów sprzedaży napojów alkoholowych w danej gminie jak również zasady usytuowania miejsc sprzedaży i podawania napojów alkoholowych. W art. 12 ust. 4 ustawodawca wprost wskazał, że liczba punktów sprzedaży, o których mowa w ust. 1, oraz usytuowania miejsc sprzedaży, podawania i spożywania napojów alkoholowych powinny być dostosowane do potrzeb ograniczania dostępności alkoholu, określonych w gminnym programie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych. Przy czym pod pojęciem „zasad usytuowania miejsc sprzedaży i podawania napojów alkoholowych” należy rozumieć ich rozmieszczenie w konkretnym terenie, a w szczególności ich usytuowanie względem miejsc chronionych, takich jak np. szkoły, inne placówki oświatowo-wychowawcze i opiekuńcze, domy studenckie i.t.p.

Powyższe cele ustawowe nie mogą pozostać zatem organom zezwalającym obojętne w sytuacji gdy, tak jak w okolicznościach niniejszej sprawy, o deficytowe dobro ubiega się większa ilość przedsiębiorców. Wobec tego dla dokonania wyboru spośród wielu wniosków o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych określonego rodzaju i przedsiębiorcy, któremu zezwolenia tego organ udzieli, winien dokonać weryfikacji wszystkich wniosków także w aspekcie tego czy wnioskowana lokalizacja punktu sprzedaży, nawet gdy uzyska pozytywną opinię komisji (podlegającą ocenie jako dowód w sprawie), przyczyni się w większym stopniu do realizacji założeń ww. ustawy.

Stwierdzić należało jednoznacznie, że ogólnikowe i niekonkretne uzasadnianie opinii, oznacza w zasadzie jej brak. Nie wynika z niniejszej opinii w jakim zakresie komisja badała usytuowanie punktu sprzedaży np. odległość od miejsc chronionych ustawowo i uchwałą. Czy w pobliżu i w jakiej dokładnie odległości od wnioskowanych punktów sprzedaży znajdują się miejsca chronione, bądź jakie inne konkretne zasady usytuowania punktów sprzedaży i okoliczności ich wypełnienia co do każdego z proponowanych lokalizacji rozważano. Taki ułomny akt administracyjny wymyka się zatem z jakiegokolwiek kontroli i oceny, którą w niniejszym postępowaniu winny dokonać w pierwszej kolejności organy administracji (art. 7, art. 77 § 1, art. 80 i art. 107 § 3, art. 138 K.p.a.), a następnie Sąd w toku niniejszego postępowania. Nadto mając na uwadze przedmiot poddany przez ustawodawcę opinii gminnej komisji rozwiązywania problemów alkoholowych, istotę zagadnienia zasad usytuowania punktów sprzedaży napojów alkoholowych, a nadto ciągły rozwój urbanistyczny, zmiany w sposobie zagospodarowania obiektów, nie można przyjąć bez weryfikacji i aktualizacji tej okoliczności, że w sytuacji nawet, gdy wnioskowana lokalizacja punktu sprzedaży w dacie wydawania tych opinii pozostawała w zgodzie z uchwałami, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 2 ustawy, stan ten nie uległ zmianie na skutek zmiany okoliczności faktycznych lub prawnych po upływie nawet ponad 2,5 roku.

Kwestia odniesienia usytuowania poszczególnych, proponowanych przez wnioskujących, miejsc sprzedaży napojów alkoholowych może mieć w kontekście wskazanych wyżej przepisów i wymogu ograniczania dostępności do alkoholu zasadnicze znaczenie. Stąd działania organów gminy, jak zasadnie podnosi to skarżąca, winny być w tym zakresie jasne, przejrzyste, równe dla wszystkich ubiegających się o uzyskanie zezwolenia, a nadto zmierzać do realizacji celów ustawy. Nie oznacza to, jednak w ocenie Sądu, że w każdym postępowaniu toczącym się o udzielenie zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych danego rodzaju, zawsze wszystkie kryteria muszą być jednakowe. Nie można bowiem wykluczyć, że zmieniające się okoliczności, struktura zamieszkania, zmiany

organizacyjne i.t.p. nie mogą stanowić podstawy do weryfikacji wniosków w danym czasie na nieco odmiennych kryteriach, o ile dają się one pogodzić z wyżej wskazanymi założeniami i są równe, przejrzyste, weryfikowalne wszystkich obiektywne dla wszystkich konkurentów w tym samym postępowaniu.

Mając powyższe na uwadze Sąd zważył, iż z naruszeniem art. 153 P.p.s.a i wytycznych zawartych w ww. wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także przepisów procedury administracyjnej organ bezpodstawnie połączył i rozpoznał w jednym postępowaniu administracyjnym wnioski przedsiębiorców o udzielenie zezwolenia na sprzedaż danego rodzaju napojów alkoholowych zgłoszone w ramach odrębnych naborów 2010 r., w 2011 r. oraz 2012 r. Nadto organy nie dokonały właściwej i kompleksowej oceny złożonych w tym samym czasie wniosków, w kontekście przepisów ustawy o wychowaniu w trzeźwości i zapobieganiu alkoholizmowi oraz pierwotnych kryteriów decydujących o udzieleniu zezwoleń konkurentom skarżącego przedsiębiorcy do uzyskania wnioskowanego dobra na detalicznym rynku napojów alkoholowych danego rodzaju. Tym samym zaskarżone rozstrzygnięcie oraz poprzedzające je rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, jak zasadnie zarzuca strona skarżąca, narusza granice uznania administracyjnego wyznaczonego normami ogólnymi oraz art. 12 i art. 18 ust. 1, 3a ww. ustawy, a także obowiązującymi na terenie miasta aktami prawa miejscowego (co do zasad usytuowania punktów sprzedaży napojów alkoholowych).

2. 5. Rejestracja pojazdu

Rozpoznając skargę w sprawie II SA/Bd 912/13 Sąd stwierdził, że **nie jest rzeczą organu administracyjnego w toku postępowania toczącego się po wznowieniu postępowania przeprowadzanie własnego postępowania dowodowego w zakresie oceny tego, czy doszło do sfalszowania dowodu w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a. W tym zakresie organ administracyjny jest związany treścią orzeczenia sądu lub innego organu wymienionych w art. 145 § 2 k.p.a.**

W wyniku przeprowadzenia kontroli zaskarżonej decyzji pod względem zgodności z prawem Sąd stwierdził, że przy jej wydaniu nie zostały naruszone przepisy prawa materialnego ani też przepisy postępowania administracyjnego w sposób mogący mieć wpływ na wynik sprawy.

Postępowanie w niniejszej sprawie toczyło się na skutek wniesienia sprzeciwu przez prokuratora. Zgodnie z art. 186 k.p.a., w przypadku wniesienia sprzeciwu przez prokuratora właściwy organ administracji publicznej wszczyna w sprawie postępowanie z urzędu, zawiadamiając o tym strony. Obowiązkiem organu było więc wszczęcie postępowania w zakresie objętym sprzeciwem, co też organ uczynił.

Postępowanie administracyjne poprzedzające wydanie zaskarżonej decyzji toczyło się w trybie wznowieniowym. Przedmiotem oceny Sądu jest bowiem decyzja utrzymująca w mocy decyzję, wydaną po wznowieniu postępowania, uchylająca decyzję starosty i odmawiająca rejestracji pojazdu.

Zgodnie z dyspozycją art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a., w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe. Aby skutecznie wykazać zaistnienie podstawy wznowienia z art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a., muszą łącznie wystąpić trzy przesłanki: 1) w decyzji ostatecznej organ administracyjny rzeczywiście poczynił ustalenia faktyczne z powołaniem się na sfalszowany dowód; 2) sfalszowanie musi zostać stwierdzone orzeczeniem sądu lub innego organu (chyba, że zajdą okoliczności, o których mowa w art. 145 § 2 lub 3 k.p.a., który jednak nie miał zastosowania w niniejszej sprawie); 3) na sfalszowanym dowodzie oparte zostało takie ustalenie, które miało wpływ na rozstrzygnięcie decyzją ostateczną. Te wszystkie przesłanki muszą wystąpić łącznie, jeżeli zatem nawet jedna z nich nie wystąpi, nie można mówić o zaistnieniu podstawy wznowienia z art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a.

Sfalszowanie dowodu musi być potwierdzone orzeczeniem sądu lub innego właściwego organu. Wznowienie nie może nastąpić, jeżeli ani sąd, ani inny właściwy organ, nie stwierdził prawomocnie sfalszowania dowodu, ani popełnienia przestępstwa przy wydawaniu określonej decyzji (por. wyrok NSA z dnia 16.10.1991 r., II SA 640/91, ONSA 1992/3-4/66). Co istotne, organ administracji nie może przeprowadzić takiego dowodu we własnym zakresie. Innymi słowy, organ administracji publicznej nie może prowadzić postępowania dowodowego w celu ustalenia wystąpienia przesłanek określonych w art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a.

Zbiór dokumentów niezbędnych do rejestracji pojazdu został wskazany w art. 72 ustawy Prawo o ruchu drogowym. Obowiązek przedstawienia tych dokumentów ciąży na składającym wniosek o zarejestrowanie pojazdu. Stąd też w judykaturze przyjęto, że w razie niespełnienia przewidzianych prawem warunków, tj. nie przedłożenia wymaganych dokumentów, nie może nastąpić rejestracja pojazdu. Dokumenty te muszą być prawdziwe

zarówno w znaczeniu formalnym, czyli sporządzone przez powołane do tego organy lub osoby (formalna autentyczność dokumentu), jak i także zgodne ze stanem faktycznym (zob. wyroki NSA z dnia 12.03.1998 r., II SA 32/98, LEX nr 41680 oraz z dnia 25.01.2000 r., II SA 2506/99, LEX nr 55319). W ustawowym katalogu dokumentów niezbędnych do rejestracji znalazła się także karta pojazdu (art. 72 ust. 1 pkt 2).

W przedmiotowej sprawie problem sprowadzał się de facto do oceny głównie tego, czy dokument w postaci karty pojazdu (Fahrzeugbrief), przedłożony przez skarżącą, został sfalszowany. Jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie udzieliło postanowienie komendy powiatowej policji, zatwierdzone następnie w trybie art. 305 § 3 Kodeksu postępowania karnego przez prokuratora rejonowego, umarzające dochodzenie w sprawie podrobienia karty pojazdu z powodu niewykrycia sprawcy. Uznać należy, że wskazane postanowienie ma moc orzeczenia stwierdzającego fałsz dowodu. Sam fakt umorzenia śledztwa (dochodzenia) nie może decydować o odmówieniu postanowieniu cech orzeczenia stwierdzającego popełnienie przestępstwa (tak np. NSA w wyroku z dnia 2.02.2007 r., I OSK 418/06, LEX nr 255973, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9.07.2007 r., sygn. IV SA/Wa 550/07, LEX nr 384805). Dokonanie czynu zabronionego w postaci fałszerstwa dowodu jest w tym przypadku zatem niewątpliwe, ponieważ orzeczenie stało się także prawomocne pod względem procesowym, gdyż nie zostało zaskarżone ani uchylone czy też zmienione. W tej sytuacji uznać należy, że spełnione zostały przesłanki przewidziane w art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a., dotyczące podstaw wznowienia postępowania.

Konsekwencją wznowienia postępowania było rozpoznanie i rozstrzygnięcie przez organy orzekające istoty sprawy administracyjnej, będącej przedmiotem decyzji ostatecznej o rejestracji samochodu. Materialnoprawną podstawę wydania decyzji o rejestracji pojazdu oraz wydania nowego dowodu rejestracyjnego stanowił m.in. art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o ruchu drogowym (oraz § 2 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 22 lipca 2002 r. w sprawie rejestracji i oznaczania pojazdów). Zgodnie z tymi przepisami podstawę rejestracji pojazdu stanowiło przedłożenie przez składającą wniosek o rejestrację pojazdu m.in. karty pojazdu. W razie niespełnienia przewidzianych prawem warunków, tj. nieprzedłożenia wymaganych dokumentów, nie mogła nastąpić rejestracja pojazdu. Ustalenie fałszu w dokumentach ma ten skutek, że rozstrzygające w sprawie organy nie miały podstaw do uznania, iż przedłożony dokument spełnia warunki dokumentu wymaganego przy złożeniu wniosku o rejestrację. Z materiału dowodowego zebranego w niniejszej sprawie wynika, że po zarejestrowaniu przedmiotowego samochodu ustalono, iż przedłożony przez skarżącą dokument okazał się sfalszowany. W związku z powyższym przedstawiony do

rejestracji dokument nie mógł być uznany za dokument w rozumieniu art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo o ruchu drogowym, co skutkowało koniecznością odmowy dokonania rejestracji pojazdu.

Sąd stwierdził, że skoro organ w toku postępowania dotyczącego rejestracji pojazdu przeprowadził stosowne postępowanie dowodowe, to w takiej sytuacji w analizowanym postępowaniu toczącym się na skutek wznowienia postępowania nie można dokonywać powtórnej oceny przeprowadzonych tam dowodów w zakresie dotyczącym ich autentyczności. To właśnie z istoty postępowania toczącego się wskutek wznowienia postępowania wynika, że służy ono naprawieniu błędów, które miały miejsce w pierwotnej decyzji – w tym przypadku było to wydanie jej na podstawie sfalszowanego dokumentu. Nie można również zarzucać organowi, że w toku tamtego postępowania nie dopuścił np. dowodu z opinii biegłego na okoliczność autentyczności przedłożonych przez skarżącą dokumentów. Skoro organ nie miał wówczas wątpliwości co do ich autentyczności, nie miał on takiego obowiązku. Należy jednak zaznaczyć, że nawet gdyby organ winien mieć wówczas pewne wątpliwości co do prawdziwości przedstawionych przez stronę dokumentów, to, jak się przyjmuje zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie, nie ma znaczenia, czy wcześniejsze nieujawnienie okoliczności czy dowodów wynikało z niewłaściwie prowadzonego przez organ postępowania wyjaśniającego, czy też z zamierzonego nieujawnienia ich przez stronę (G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego - komentarz, tom II, s. 312, Zakamycze 2005, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., II OSK 678/12, LEX nr 1374799).

Nie był również zasadny zarzut dotyczący tego, że organ wznowił postępowanie na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a., a następnie wydał decyzję na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a. Treść art. 149 § 2 k.p.a. uzasadnia bowiem wniosek, że postanowienie o wznowieniu postępowania z urzędu nie zawęża granic tego postępowania tylko do podstawy wznowienia wyznaczonej w tym postanowieniu, a zatem przedmiotem badań i ustaleń w tym zakresie mogą być wszystkie podstawy określone w art. 145 § 1 k.p.a., z wyłączeniem określonej w pkt 4 (por. wyrok NSA z dnia 15.11.1999 r., sygn. akt FSA 1/99, publ. ONSA 2000/2/45).

Niesłusznie twierdzi skarżąca, że organ nie przeprowadził postępowania dowodowego po wznowieniu postępowania. Biorąc pod uwagę to, że podstawę wznowienia stanowiło prawomocne postanowienie Prokuratora o umorzeniu postępowania, organ nie był władny, o czym wspomniano już wcześniej, przeprowadzać żadnego dalszego postępowania dowodowego, ponieważ był związany treścią ww. postanowienia. Nie mógł zatem organ we własnym zakresie ustalać tego, czy ww. postanowienie jest prawidłowe zarówno pod

względem formalnym jak i merytorycznym, skoro jednoznacznie wynika z niego fakt sfalszowania dokumentu. Nie jest zatem rzeczą organu administracyjnego w toku postępowania toczącego się po wznowieniu postępowania przeprowadzanie własnego postępowania dowodowego w zakresie oceny tego, czy doszło do sfalszowania dowodu w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 k.p.a. W tym zakresie organ administracyjny jest związany treścią orzeczenia sądu lub innego organu wymienionych w art. 145 § 2 k.p.a. (por. wyroki NSA z 2.06.2000 r., sygn. akt I SA 1123/99, opubl. LEX nr 55743; z 2.06.1999 r., sygn. akt I SA 989/99, LEX nr 48571; z 26.11.1998 r., sygn. akt SA/Sz 245/98, LEX nr 34900).

Odnosząc się z kolei do zarzutu związanego z tym, że organ nie określił tego, w jaki sposób dokument został sfalszowany, wskazać należy, że wystarczające jest samo ustalenie tego faktu. Sposób sfalszowania dokumentu nie ma znaczenia. Okoliczność ta wynika z prawomocnego postanowienia prokuratora o umorzeniu dochodzenia.

3. 6. Wydanie prawa jazdy

Orzekając o uchyleniu decyzji organów obu instancji Sąd skonstatował, iż **prawidłowa wykładnia art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o kierujących pojazdami prowadzi do wniosku, iż w przypadku zastosowania przez sąd powszechny art. 42 § 1 lub § 2 k.k. i orzeczenia zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych jedynie określonego rodzaju, organ administracji publicznej jest zobowiązany wydać (zwrócić) osobie, wobec której orzeczono taki zakaz, prawo jazdy kategorii, której ten zakaz nie obejmuje, jeżeli je ona posiadała.**

W niniejszej sprawie stan faktyczny nie był sporny. Z materiału dowodowego zgromadzonego przez organy administracji publicznej wynika, że wyrokiem sądu rejonowego, na podstawie art. 42 § 1 k.k. orzeczono wobec skarżącego zakaz prowadzenia pojazdów mechanicznych, do których prowadzenia wymagane jest prawo jazdy kategorii B na okres 2 lat oraz zakaz prowadzenia pozostałych pojazdów mechanicznych na okres 1 roku. Skarżący posiadał prawo jazdy kategorii A, B, C, C+E i zwrócił je organowi. Następnie złożył w starostwie powiatowym wniosek o zwrot zatrzymanego prawa jazdy kategorii A, C, C+E. Zaskarżoną decyzją odmówiono skarżącemu wydania prawa powołując się na art. 12 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 2 i 3 u.k.p..

Wskazać należało, że zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy prawo jazdy nie może być wydane osobie, w stosunku do której został orzeczony prawomocnym wyrokiem sądu zakaz prowadzenia pojazdów mechanicznych - w okresie i zakresie obowiązywania tego

zakazu. Stosownie do art. 12 ust. 2 pkt 2, przytoczony przepis stosuje się także wobec osoby ubiegającej się o wydanie prawa jazdy kategorii AM, A1, A2, A, C1, C, D1 lub D - w okresie obowiązywania zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych obejmującego uprawnienie w zakresie prawa jazdy kategorii B. Organy orzekające uznały, że aktualnie obowiązujące przepisy wykluczają możliwość wydania w niniejszej sprawie prawa jazdy kategorii A, C, C+E w okresie obowiązywania zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych obejmującego uprawnienie w zakresie prawa jazdy kategorii B.

W ocenie Sądu organ niezasadnie przyjął, że skarżący jest osobą, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 pkt 2 u.k.p., czyli osobą ubiegającą się o wydanie dokumentu prawa jazdy kategorii A, C, C+E, ponieważ posiada już prawo jazdy w tym zakresie, skoro sąd rejonowy orzekł o zakazie prowadzenia pojazdów mechanicznych z wyłączeniem tych pojazdów, do których prowadzenia uprawnia kategoria C prawa jazdy.

Należało zwrócić uwagę na to, że we wniosku skarżący zaznaczył w odpowiedniej rubryce, iż żąda zwrotu zatrzymanego prawa jazdy. Wobec powyższego ubiegał się on o zwrot zatrzymanego prawa jazdy, a nie o wydanie prawa jazdy (wydanie uprawnienia do kierowania pojazdami kategorii A, C, C+E). Skoro wniosek ten był wnioskiem o zwrot zatrzymanego prawa jazdy kategorii A, C, C+E, to stwierdzić należało, że nie miał do niego zastosowania art. 12 u.k.p. Zatem w niniejszej sprawie organy orzekły o odmowie wydania prawa jazdy, natomiast nie rozstrzygnęły żądania zawartego w ww. wniosku skarżącego, tj. żądania zwrotu zatrzymanego prawa jazdy.

Podkreślić należało, że z art. 1 ust. 1 pkt 3 u.k.p. wynika, iż określone zostały w niej nie tylko zasady uzyskiwania i cofania uprawnień do kierowania pojazdami, ale również zatrzymywania i zwrotu zatrzymanych dokumentów stwierdzających posiadanie uprawnienia do kierowania pojazdami. Również przepisy Rozporządzenia Ministra Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej z dnia 31 lipca 2012 r. w sprawie wydawania dokumentów stwierdzających uprawnienia do kierowania pojazdami (Dz. U. z 2012 r. poz. 1005) w § 6 ust. 4 pkt 14 rozróżniają pojęcia wydania prawa jazdy i zwrotu prawa jazdy. Zgodnie z nim „Wygenerowany przez organ wydający prawo jazdy lub pozwolenie profil kandydata na kierowcę zawiera:

- 14) wskazanie, czy wniosek dotyczy:
 - a) wydania prawa jazdy lub pozwolenia,
 - b) przywrócenia cofniętego uprawnienia do kierowania pojazdami,
 - c) wymiany wydanego za granicą prawa jazdy nieokreślonego w konwencjach o ruchu drogowym,

d) zwrotu zatrzymanego prawa jazdy”.

Podkreślić należy, że w świetle art. 42 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.), orzeczony przez sąd jako środek karny zakaz prowadzenia pojazdów może obejmować zakaz prowadzenia pojazdów określonego rodzaju, wszelkich pojazdów lub wszelkich pojazdów mechanicznych. To sąd zatem, zależnie od okoliczności konkretnej sprawy, decyduje o zakresie orzeczonego zakazu prowadzenia pojazdów. Zgodnie też z art. 182 § 1 zd. 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy (Dz. U. Nr 90, poz. 557 ze zm.), w razie orzeczenia zakazu prowadzenia pojazdów, sąd przesyła odpis wyroku odpowiedniemu organowi administracji rządowej lub samorządu terytorialnego właściwemu dla miejsca zamieszkania skazanego. Stosownie zaś do art. 182 § 2 k.k.w., organ, do którego przesłano orzeczenie zawierające zakaz prowadzenia pojazdów, zobowiązany jest cofnąć uprawnienia do ich prowadzenia w orzeczonym zakresie oraz nie może wydać tych uprawnień w okresie obowiązywania zakazu. Z przytoczonym art. 182 § 2 k.k.w. koresponduje obecnie art. 103 ust. 1 pkt 4 u.k.p., w świetle których starosta wydaje decyzję administracyjną o cofnięciu uprawnienia do kierowania pojazdami w przypadku orzeczenia zakazu prowadzenia pojazdów. Z powołanych przepisów wynika zatem, że to sąd karny – a nie organ administracji – orzeka o zakazie prowadzenia pojazdów, ustalając jednocześnie jakiego rodzaju pojazdów zakaz dotyczy i dopiero to orzeczenie sądu karnego stanowi podstawę do cofnięcia uprawnień do ich prowadzenia w orzeczonym zakresie przez właściwy organ. Zatem organ administracji nie może rozszerzać zakazu orzeczonego przez sąd karny na uprawnienia do kierowania pojazdami w zakresie szerszym, niż to orzeczono w wyroku sądu karnego.

Jak słusznie wskazał Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 20 czerwca 2013 r., sygn. akt I KZP 4/13, Lex 1322316, źródłem obowiązku zwrotu dokumentu uprawniającego do kierowania pojazdami jest wyrok sądu wraz ze stanowiącym jego integralną część rozstrzygnięciem nakładającym na skazanego obowiązek zwrotu takiego dokumentu - art. 43 § 3 in princ. k.k., a nie decyzja organu administracji publicznej o cofnięciu uprawnień, wydana na podstawie art. 182 § 2 k.k.w. w zw. z art. 43 § 3 k.k.

W ocenie Sądu nie ulega wątpliwości to, że uregulowania zawarte w art. 12 ust. 2 pkt 2 u.k.p. winno być stosowane jedynie do osób, które ubiegają się dopiero o wydanie prawa jazdy określonych w nim kategorii i nigdy ich nie posiadały, a wobec których orzeczono zakaz prowadzenia pojazdów mechanicznych obejmujący uprawnienie w zakresie prawa jazdy kategorii B. Nie można twierdzić, że racjonalny ustawodawca daje sądowi powszechnemu w art. 42 § 1 i 2 k.k. prawo do wyboru najbardziej, w ocenie tego sądu,

racjonalnego środka karnego, by następnie prawo to miałyby być likwidowane przez zapisy ustawy o kierujących pojazdami, błędnie interpretowane przez organy w niniejszej sprawie.

Również konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych w połączeniu z treścią art. 42 § 1 k.k., w braku innych jednoznacznych uregulowań w ustawie o kierujących pojazdami, nie pozwala na cofanie uprawnień w trybie art. 103 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 182 § 2 k.k.w. innych niż orzeczone przez sąd karny.

Reasumując, stwierdzić trzeba, że prawidłowa wykładnia art. 12 ust. 2 pkt 2 ustawy o kierujących pojazdami prowadzi do wniosku, iż w przypadku zastosowania przez sąd powszechny art. 42 § 1 lub § 2 k.k. i orzeczenia zakazu prowadzenia pojazdów mechanicznych jedynie określonego rodzaju, organ administracji publicznej jest zobowiązany wydać (zwrócić) osobie, wobec której orzeczono taki zakaz, prawo jazdy kategorii, której ten zakaz nie obejmuje, jeżeli je ona posiadała. Odmienna interpretacja analizowanego przepisu prowadziłyby do niewykonalności wyroków sądu powszechnego. Gdyby wolą ustawodawcy było uniemożliwienie takim osobom zwrotu prawa jazdy w tym zakresie, wówczas dokonałby on stosownych zmian w kodeksie karnym, czego nie uczynił uchwalając ustawę o kierujących pojazdami.

W związku z tym stwierdzić należy, że organy administracji publicznej dokonały nieprawidłowej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 2 pkt 2 u.k.p. i poprzez odmowę wydania prawa jazdy pozbawiły skarżącego uprawnienia do prowadzenia pojazdów, nie objętych zakazem orzeczonym przez sąd powszechny.

3. 7. Uchwała w przedmiocie wysokości oraz szczegółowych warunków przyznawania nauczycielom niektórych składników wynagrodzenia

Dokonując kontroli zaskarżonej uchwały w sprawie II SA/Bd 825/14 Sąd podkreślił, że w **przypadku regulaminu określającego zasady przyznawania i wysokość niektórych składników wynagrodzenia nauczycieli (art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela) ustawodawca przewidział odrębną, samodzielną podstawę konsultacji związkowej, o której mowa w art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela, mającej charakter podstawy szczególnej w stosunku do tej określonej w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, gdyż pozostającej z nią w stosunku zawierania się. Normę art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela należy zatem traktować jako *lex specialis* w stosunku do normy wynikającej z art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych.**

W przedmiotowej sprawie strona skarżąca zakwestionowała zaskarżoną uchwałę w sprawie regulaminu określającego wysokości oraz szczegółowe warunki przyznawania nauczycielom niektórych składników wynagrodzenia.

w związku z pominięciem określonego w art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych (t. j. Dz. U. z 2014 r., poz. 167) trybu zaopiniowania przez reprezentatywną organizację związkową projektu ww. uchwały jako aktu prawnego regulującego zagadnienia objęte zadaniami związków zawodowych. Organ uchwałodawczy wyraził natomiast stanowisko o braku obowiązku zastosowania trybu z art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, podkreślając, że w przypadku uchwał, których przedmiot stanowi regulamin określający wysokości i szczegółowe warunki przyznania nauczycielom określonych składników wynagrodzenia (dodatki do wynagrodzenia za wysługę lat, motywacyjnego, funkcyjnego i za warunki pracy, wynagrodzenia na godziny ponadwymiarowe i godziny doraźnych zastępstw, nagród i innych świadczeń ze stosunku pracy z wyłączeniem świadczeń socjalnych), ustawodawca przewidział w art. 30 ust. 6a ustawy z dnia 26 stycznia 1982r. Karta Nauczyciela (t.j. Dz.U z 2014r., poz. 191) szczególny tryb uczestnictwa związku zawodowego w procedurze tworzenia prawa, wyłączający na zasadzie *lex specialis derogat legi generali* wymóg przeprowadzenia procedury z art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych.

Z powyższego wynika, że istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do oceny wzajemnej relacji i współzależności ww. przepisów określających tryb oraz zakres podmiotowy i przedmiotowy uczestnictwa związków zawodowych w procesie legislacyjnym. Ocena bowiem zakresu powiązania i zastosowania obu omawianych przepisów tj. art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych i art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela determinuje odpowiedź na pytanie, czy w przedmiotowej sprawie zachodził obowiązek zaopiniowania projektu przedmiotowej uchwały ze stroną skarżącą jako reprezentatywną organizacją związkową w rozumieniu ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno- Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego (Dz.U. Nr 100, poz. 1080 ze zm.), czy też nie.

Ustawa o związkach zawodowych w art. 19 ust. 1 konstytuuje obowiązek poddania konsultacji związkowej założeń i projektów aktów prawnych w zakresie objętym zadaniami związków zawodowych. Przepis art. 19 ust. 1 tej ustawy stanowi bowiem, że organizacja związkowa, reprezentatywna w rozumieniu ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego, ma prawo opiniowania założeń i projektów aktów prawnych w zakresie objętym

zadaniami związków zawodowych. Nie dotyczy to założeń projektu budżetu państwa oraz projektu ustawy budżetowej, których opiniowanie regulują odrębne przepisy. W celu umożliwienia związkowi zawodowemu realizacji powyższego uprawnienia, w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych prawodawca określił, że organy władzy i administracji rządowej oraz organy samorządu terytorialnego kierują założenia albo projekty aktów prawnych, o których mowa w ust. 1, do odpowiednich władz statutowych związku, określając termin przedstawienia opinii nie krótszy jednak niż 30 dni. Termin ten może zostać skrócony do 21 dni ze względu na ważny interes publiczny; skrócenie terminu wymaga szczególnego uzasadnienia. Nieprzedstawienie opinii w wyznaczonym terminie uważa się za rezygnację z prawa jej wyrażenia. Zgodnie zaś z przepisem art. 19 ust. 3 ww. ustawy, w razie odrzucenia w całości lub w części stanowiska związku, właściwy organ administracji rządowej lub samorządu terytorialnego informuje o tym związek na piśmie, podając uzasadnienie swego stanowiska. W razie rozbieżności stanowisk związek ten może przedstawić swoją opinię na posiedzeniu właściwej komisji sejmowej, senackiej lub samorządu terytorialnego.

Ustawa Karta Nauczyciela, w brzmieniu obowiązującym w dniu podjęcia zaskarżonej uchwały ustanawia natomiast wymóg uzgodnienia ze związkami zawodowymi zrzeszającymi nauczycieli regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 tej ustawy. Stanowi o tym wprost przepis art. 30 ust. 6a ww. ustawy określając, że regulamin podlega uzgodnieniu ze związkami zawodowymi zrzeszającymi nauczycieli. Regulamin do którego odwołuje się przepis art. 30 ust. 6a został uregulowany przepisem art. 30 ust. 6 ww. ustawy. Zgodnie z treścią tego przepisu organ prowadzący szkołę będący jednostką samorządu terytorialnego, uwzględniając przewidywaną strukturę zatrudnienia, określa dla nauczycieli poszczególnych stopni awansu zawodowego, w drodze regulaminu: 1) wysokość stawek dodatków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz szczegółowe warunki przyznawania tych dodatków, z zastrzeżeniem art. 33 i 34; 2) szczegółowe warunki obliczania i wypłacania wynagrodzenia za godziny ponadwymiarowe i godziny doraźnych zastępstw, z zastrzeżeniem art. 35 ust. 3; 3) wysokość i warunki wypłacania składników wynagrodzenia, o których mowa w ust. 1 pkt 4, o ile nie zostały one określone w ustawie lub w odrębnych przepisach, - w taki sposób, aby średnie wynagrodzenia nauczycieli, składające się ze składników, o których mowa w ust. 1, odpowiadały na obszarze działania danej jednostki samorządu terytorialnego co najmniej średnim wynagrodzeniom nauczycieli, o których mowa w ust. 3.

Regulamin, o którym mowa w art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela, obejmujący swym zasięgiem więcej niż jedną szkołę, stanowi akt prawa miejscowego, gdyż zawiera normy prawne powszechnie obowiązujące o zasięgu terytorialnym, odnoszące się do wszystkich

nauczycieli zatrudnionych w placówkach podporządkowanych danej jednostce samorządu terytorialnego (uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 września 2001 r., sygn. akt OPS 7/01; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 września 2006 r., sygn. akt III SA/Gd 345/05).

Z treści przytoczonych regulacji wyraźnie wynika, że zarówno w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, jak i w art. 30 ust. 6a ustawy Karta Nauczyciela ustawodawca ustanowił wymóg współdziałania ze związkami zawodowymi w procedurze tworzenia prawa. Z tym, że tryb współdziałania przewidziany w art. 19 dotyczy założeń i projektów (wszelkich) aktów prawnych w zakresie objętym zadaniami związków zawodowych, ma formę opinii i jest przeprowadzany z reprezentatywnymi organizacjami zawodowymi, natomiast tryb z art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela dotyczy określonych składników wynagrodzenia nauczycieli, ma formę uzgodnienia i jest realizowany pomiędzy organem jednostki samorządu terytorialnego a związkiem zawodowym zrzeszającym nauczycieli. Podkreślić należy, że wskazane wyraźne rozróżnienie wyszczególnionych trybów współdziałania związków zawodowych w procesie tworzenia prawa nie występowało we wcześniejszym stanie prawnym, tj. przed wprowadzeniem do Karty Nauczyciela art. 30 ust. 6a. Przypomnieć warto, że wskazany przepis został dodany do art. 30 Karty Nauczyciela na mocy art. 1 pkt 17 lit. d ustawy z dnia 15 lipca 2004 r. o zmianie ustawy – Karta Nauczyciela oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 179, poz.1845), która weszła w życie z dniem 31 sierpnia 2004 r. Zatem do dnia 31 sierpnia 2004 r. kwestia konsultacji regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 ze związkami zawodowymi nie była wprost unormowana przepisami prawa, dlatego też w orzecznictwie sądowym przyjmowano stanowisko o potrzebie konsultacji regulaminu ze związkami zawodowymi w sposób przewidziany w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych. Od dnia wejścia w życie art. 1 pkt 17 lit. d ustawy zmieniającej, kiedy to został dodany do Karty Nauczyciela przepis art. 30 ust. 6a, nastąpiła zasadnicza zmiana omawianej materii, gdyż ustawodawca wyraźnie i samoistnie określił tryb współdziałania ze związkami zawodowym przy ustalaniu regulaminu dotyczącego określonych składników wynagrodzenia nauczycieli. Tym samym więc od dnia 31 sierpnia 2004 r. w polskim systemie prawnym istnieje odrębna, samodzielna regulacja prawna stanowiąca podstawę konsultacji związkowych odnośnie regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela.

Zdaniem Sądu, ocena analizowanych trybów konsultacji projektów aktów prawnych ze związkami zawodowymi wymaga uwzględnienia opisanego kontekstu chronologicznego zmian stanu prawnego, albowiem kwestia obowiązywania bądź też nie określonych regulacji prawnych w ramach danego aktu prawnego, dziedziny prawa, gałęzi prawa czy systemu

prawnego, wiąże się nieodzownie i wpływa na określony sposób interpretacji norm prawnych odpowiednio aktu prawnego, dziedziny prawa, gałęzi prawa czy systemu prawnego. Określona aktywność prawodawcza uwidacznia bowiem wolę aktualnego prawodawcy, pozwala także na porównanie jej z wolą historycznego prawodawcy i w ten sposób ma wpływ na określoną interpretacją przepisu prawnego, obrazując tło i ratio legis danej regulacji prawej. Skoro zatem w poprzednim stanie prawnym nie było odrębnej normy prawnej określającej sposób konsultacji ze związkami zawodowymi regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela, a następnie ustawodawca wprowadził do systemu prawnego samodzielną regulację prawną dotyczącą tej właśnie kwestii, zaostrzając przy tym formę współdziałania w tej materii ze związkiem zawodowym, to nie sposób uznać, że tak jak w poprzednim stanie prawnym należy w sposób tożsamy stosować tryb z art. 19 ust.2 ustawy o związkach zawodowych.

Na charakter wzajemnych relacji przepisów art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych i art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela wpływ mają również, zdaniem Sądu, reguły określające zakres stosowania przepisów pozostających ze sobą w merytorycznym związku. Niewątpliwie normy, których zakres zastosowania pozostaje w stosunku zawierania się, zgodnie z regułą kolizyjną *lex specialis derogat legi generali*, należy stosować w ten sposób, że w przypadku zbiegu obu norm, norma szczegółowa wyłącza zastosowanie normy ogólnej. Określenie wzajemnej relacji zakresowej dwóch przepisów prawa, a w szczególności ustalenie, że zakres jednej normy zawiera się w zakresie drugiej normy, niejednokrotnie jest czynnością skomplikowaną, nie sprowadzającą się do prostej dedukcji, opartej na jednorodnych przesłankach. Niemniej jednak, zdaniem Sądu ustalenie, że w danym wypadku mamy do czynienia ze zbiegiem norm mającym postać zawierania się wymaga wzięcia pod uwagę okoliczności faktycznych składających się na hipotezy tychże norm oraz adresatów analizowanych norm, co nie wyklucza w sytuacjach wątpliwych uwzględnienia także racji systemowych i funkcjonalnych przemawiających za tym, aby jedną normę traktować w stosunku do drugiej jako *lex specialis* lub też nie.

Odnosząc poczynione uwagi na grunt przedmiotowej sprawy wskazać należy, że zarówno przepis art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, jak i przepis art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela ustanawiają wymóg uczestnictwa organizacji związkowych w procesie tworzenia prawa, odpowiednio w postaci wyrażenia opinii oraz uzgodnienia. Oba zatem przepisy łączy wspólna cecha, jaką jest zapewnienie organizacji związkowej udziału w procesie prawotwórczym. Oba też przepisy określają jako adresatów procedury współdziałania w tworzeniu prawa, z jednej strony organy stanowiące prawo (na szczeblu

krajowym, terytorialnym), a z drugiej organizacji związkowe broniące praw i interesów ludzi pracy. Nie ulega wątpliwości, że w obu przypadkach przedmiotem współdziałania w tworzeniu prawa mogą być akty prawne objęte zadaniami danego związku zawodowego. Różnica między omawianymi przepisami sprowadza się zatem de facto jedynie do kwestii szczebla podmiotów współdziałających, formy współdziałania i szczególowości zakresu materii objętej procedurą współdziałania. I tak w przypadku art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych podmiotem reprezentującym czynnik społeczny są organizacje związkowe reprezentatywne w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego, tj. ogólnokrajowe związki zawodowe, ogólnokrajowe zrzeszenia (federacje) związków zawodowych i ogólnokrajowe organizacje międzyzwiązkowe (konfederacje), które spełniają łącznie następujące kryteria: zrzeszają, z zastrzeżeniem ust. 3, więcej niż 300.000 członków będących pracownikami i działają w podmiotach gospodarki narodowej, których podstawowy rodzaj działalności jest określony w więcej niż w połowie sekcji Polskiej Klasyfikacji Działalności, o której mowa w przepisach o statystyce publicznej. W przypadku natomiast art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela tym podmiotem reprezentującym jest związek zawodowy zrzeszający nauczycieli. W obu zatem wypadkach mamy do czynienia z organizacjami związkowymi, z tym, że w tym pierwszym wypadku na szczeblu ogólnokrajowym, zaś w drugim na poziomie terytorium danej jednostki samorządu i o charakterze branżowym. Również w przypadku organu stanowiącego prawo uczestniczącego w procesie współdziałania odmienną regulacji dotyczy jedynie szczebla tego organu, gdyż w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych mówi się o organach władzy i administracji rządowej oraz organach samorządu terytorialnego, natomiast w art. 30 ust. 6a w zw. z ust. 6 Karty Nauczyciela już tylko o organie jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku podmiotów współdziałających można zatem mówić wyłącznie o innym szczeblu i tym samym zakresie działania tych podmiotów tj. na poziomie ogólnokrajowym i terytorialnym. Analogicznie sytuacja wygląda w przypadku materii objętej procedurą współdziałania, gdyż w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych została ona określona bardzo ogólnie i obejmuje wszystkie regulacje, których dotyczą zadania związków zawodowych, zaś w art. 30 ust. 6a w zw. z ust. 6 Karty Nauczyciela ogranicza się zakres tej materii jedynie do tych uprawnień pracowniczych, i to nauczycieli, które dotyczą warunków przyznawania niektórych składników wynagrodzenia. Także w przypadku formy współdziałania zachodzi, zdaniem Sądu, w ramach analizowanych przepisów relacja bardziej ogólnej i szczególnej (kwalifikowanej) formy uczestnictwa podmiotów współdziałających

w procesie tworzenia prawa. Tryb opiniowania, do którego odwołuje się art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych nie angażuje bowiem obu podmiotów w takim stopniu, co tryb uzgadniania, o którym mowa art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela, a którego to istota wyraża się w dążeniu do osiągnięcia porozumienia przez podmioty współdziałające. Celem trybu opiniowania jest zaś jedynie umożliwienie danemu podmiotowi zajęcia i wyrażenia stanowiska w określonej sprawie. Nie zmienia to jednak faktu, że istotną cechą wspólną obu tych instytucji prawnych jest zapewnienie organizacji związkowej możliwości brania udziału w procesie tworzenia prawa istotnego z punktu widzenia uprawnień i obowiązków pracowniczych, a inny jest wyłącznie zakres i stopień tego współdziałania oraz zakres będącej przedmiotem procesu prawotwórczego materii dotyczącej praw i obowiązków pracowniczych.

W świetle poczynionych uwag należało uznać za prawidłowe stanowisko organu, iż analizowane przepisy ustawy o związkach zawodowych oraz ustawy Karta Nauczyciela pozostają wzajemnie ze sobą w relacji zawierania się. Jakkolwiek literalne brzmienie art. 19 ust. 1 ustawy o związkach zawodowych może prowadzić do wniosku, że poza wyjątkami wymienionymi w tym przepisie (założenia projektu budżetu państwa oraz projektu ustawy budżetowej), każdy akt prawny, w zakresie objętym zadaniami reprezentatywnych związków zawodowych podlega procedurze opiniowania, o której mowa w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, to jednak względem regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela reguła ta nie ma zastosowania. **W przypadku regulaminu określającego zasady przyznawania i wysokość niektórych składników wynagrodzenia nauczycieli (art. 30 ust.6 Karty Nauczyciela) ustawodawca przewidział odrębną, samodzielną podstawę konsultacji związkowej, o której mowa w art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela, mającej charakter podstawy szczególnej w stosunku do tej określonej w art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, gdyż pozostającej z nią w stosunku zawierania się. Normę art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela należy zatem traktować jako *lex specialis* w stosunku do normy wynikającej z art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych.** Przyjęcie przeciwnego poglądu i uznanie, że ustawodawca wprowadził odnośnie przedmiotowego regulaminu dwa równorzędne tryby konsultacji związkowych nie tylko abstrahowałoby od tła historycznego zmian stanu prawnego, ale również mogłoby prowadzić do nieracjonalnych z punktu widzenia celu i ratio legis przepisów art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela i art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych skutków w postaci długotrwałego i zamiennego konsultowania przepisów płacowych nauczycieli, których to termin uchwalania jest terminem ograniczonym ustawowo. Wykluczona jest bowiem

możliwość wnoszenia poprawek do uzgodnionego już regulaminu co oznacza, że gdyby prawodawca chciał uwzględnić poprawki zgłoszone przez podmiot opiniujący w trybie art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, to musiałby ponownie uzgodnić tę zmianę w trybie art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela, a następnie po raz kolejny skierować taki zmieniony projekt regulaminu do zaopiniowania reprezentatywnej organizacji związkowej. Procedurę tę należałoby następnie powtarzać, gdyby organ prawodawczy uwzględniał zgłaszane po raz kolejny poprawki do tak skonsultowanego projektu. W ocenie Sądu także więc i ta okoliczność nie powala uznać za prawidłowe stanowisko strony skarżącej, iż wolą ustawodawcy było wprowadzenia dwóch trybów konsultacji związkowych regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela, zwłaszcza że już sam fakt przyjęcia uzgodnienia jako formy współdziałania z organem prawodawczym w jego uchwaleniu rozszerza zakres konsultacji związkowej (w stosunku do konsultacji w postaci opinii), wzmacniając tym samym wpływ związku na jego treści, co w ocenie Sądu stanowi wystarczające i sprawne zabezpieczenie interesów nauczycieli w procesie wpływu na kształt przepisów płacowych.

Mając powyższe na względzie oraz okoliczność, że spór w sprawie dotyczył wyłącznie kwestii zastosowanej procedury konsultacji przedmiotowego regulaminu a nie jego treści Sąd uznał, iż nie ma podstaw do stwierdzenia nieważności zaskarżonej uchwały, gdyż w sprawie nie doszło do naruszenia art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, jako że określonego w tym przepisie trybu nie stosuje się w procesie uchwalania regulaminów, o których mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela. Na zasadzie regulacji szczególnej poddane one zostały odrębnej, samoistnej procedurze konsultacji z art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że realizacja i stosowanie przepisów Karty Nauczyciela oraz ustawy o związkach zawodowych na zasadzie reguły *lex specialis derogat legi generali* występuje jedynie w kontekście kwestii procesu konsultacji związkowej w drodze uzgodnienia regulaminu, o którym mowa w art. 30 ust. 6 Karty Nauczyciela i nie dotyczy oraz nie zmienia ogólnych reguły opiniowania aktów prawnych określonych w art. 19 ustawy o związkach zawodowych. Wbrew twierdzeniom strony skarżącej do przyjęcie stanowiska, że przepis art. 30 ust. 6a Karty Nauczyciela stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 19 ustawy o związkach zawodowych nie jest konieczne danie temu *expressis verbis* wyrazu w ustawie poprzez wyłączenie stosowania art. 19 ustawy o związkach zawodowych. W polskim systemie prawnym wyłączanie stosowania norm prawnych odbywa się nie tylko poprzez wyrażenie w tym zakresie w sposób wyraźny woli przez ustawodawcę, np. w drodze stosownej normy derogacyjnej, ale także niejednokrotnie ustawodawca posługuje się tzw.

derogacją milczącą, podstawę której stanowią reguły kolizyjne, w tym i reguła *lex specialis derogat legi generali*. Stosowanie norm prawnych uwarunkowane jest również dyrektywami wykładni przepisów prawa oraz regułami wnioskowań prawniczych. Także więc reguły wykładni mogą doprowadzić do wyłączenia zastosowania określonej normy prawnej. W niniejszej sprawie nie tylko wymieniona reguła kolizyjna, ale również dyrektywy wykładni systemowej i celowościowej przesądziły o wyłączeniu stosowania w sprawie art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych.

ROZDZIAŁ III

WYMIERZONE GRZYWNY

Wpływ i załatwienia wniosków o wymierzenie grzywny obrazuje poniższa tabela, zawierająca dane odnoszące się do 2015 r.

L.p.	Rodzaj grzywny	Wpływ wniosków/skarg o wymierzenie grzywny	ZAŁATWIONO						
			Ogółem (wymierzenia, oddalenia, inne)	Wymierzono grzywnę			Suma pieniężna przyznana od organu na rzecz skarżącego	Oddalono wniosek/skargę o wymierzenie grzywny	W inny sposób
				na wniosek	z urzędu	łącznie wymierzone grzywny (w złotych)			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	grzywna z art. 55 § 1 p.p.s.a.	12	11	9	X	15 000 zł	X		2
2	grzywna z art. 112 p.p.s.a.						X		
3	grzywna z art. 145a § 2 p.p.s.a.	X		X			X	X	X
4	grzywna z art. 145a § 3 p.p.s.a.								
5	grzywna z art. 149 § 2 p.p.s.a.	18	23	2	6	4 200 zł	2 801 zł	3	12
6	grzywna z art. 154 § 1 p.p.s.a.	3	3	1	X	3 000 zł	200 zł	2	
7	grzywna z art. 155 § 3 p.p.s.a.	X		X			X	X	X

Działając na podstawie art. 55 § 1 w związku z art. 154 § 6 P.p.s.a. Sąd orzekł o wymierzeniu grzywien następującym organom:

- Spółce komunikacyjnej (II SO/Bd 1/15, II SO/Bd 17/15),
- Spółce z o.o. (II SO/Bd 2/15, II SO/Bd 16/15),
- Zarządowi związku łowieckiego (II SO/Bd 3/15, II SO/Bd 5/15, II SO/Bd 6/15, II SO/Bd 7/15, II SO/Bd 11/15).

W sprawie o sygn. akt **II SA/Bd 542/15** wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 9 września 2015 r. na podstawie art. 154 § 1 p.p.s.a wymierzono wójtowi gminy grzywnę w wysokości 3000 złotych oraz stwierdzono, że beczynność organu miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Skarżący wnieśli do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy skargę na niewykonanie prawomocnego wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 3 września 2014r., sygn. akt II SAB/Bd 45/14,

Wymierzając grzywnę w wysokości 3000 zł Sąd uznał, iż w okolicznościach rozpatrywanej sprawy, takich jak długotrwały charakter zwłoki organu, kwota ta w adekwatny sposób odzwierciedli ciężar uchybienia organu obowiązkowi nałożonemu wyrokiem z dnia 3 września 2014 r.

Działając na podstawie art. 149 § 2 p.p.s.a. Sąd orzekł o wymierzeniu grzywny w następujących sprawach:

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 41/15** wymierzono powiatowemu inspektorowi nadzoru budowlanego grzywnę w wysokości 500 złotych oraz stwierdzono, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Sąd stwierdził, że skarga podlegała uwzględnieniu albowiem brak decyzyjnego załatwienia sprawy zainicjowanej wnioskiem skarżącego złożonym w organie dowodzi zaistnienia w sprawie, stanu beczynności organu.

W przedmiotowej sprawie, należało stwierdzić, że po wpłynięciu wniosku strony, w pierwszym rzędzie na organie spoczywał obowiązek dokonania jego oceny pod względem analizy zgłoszonego żądania, czy jest to wniosek o wszczęcie postępowania w indywidualnej sprawie wnioskodawcy, czy też skarga obywatela o charakterze ogólnym, określona w art. 227 k.p.a.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 44/15** wymierzono skarżącej spółce akcyjnej grzywnę w wysokości 500 złotych oraz stwierdzono, że beczynność miała charakter rażącego naruszenia prawa.

Rozpoznając sprawę w tym zakresie, Sąd wziął pod uwagę niekwestionowaną okoliczność, że Spółka posiadała wnioskowane dokumenty stanowiące informację publiczną. W okolicznościach rozpoznawanej sprawy podkreślenia wymagało, że wskazany w ustawie czternastodniowy termin do załatwienia sprawy w przedmiocie udostępnienia informacji publicznej upłynął w dniu 7 października 2011 r., zatem zwłoka w udostępnieniu informacji trwała niemal 3,5 roku. W niniejszej sprawie trwanie w beczynności przez niemal 4 lata oraz lekceważące podejście do wniosków skarżących, wskazało na brak poszanowania dla prawa i

powagi prawomocnych wyroków a także notoryczne lekceważenie obowiązku wynikającego z ustawy o dostępie do informacji publicznej.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 69/15** wymierzono wojewodzie grzywnę w kwocie 500 złotych oraz stwierdzono, że przewlekłe prowadzenie postępowania miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Sąd uznał, że gdyby nie skarga złożona w niniejszej sprawie, organ w dalszym ciągu poprzestałby na dalszej wymianie pism ze skarżącymi, podczas gdy skoro powoływał się na art. 64 § 2 K.p.a., powinien zastosować się do jego treści i konsekwentnie pozostawić wniosek bez rozpoznania. Powyższe świadczy o ewidentnym naruszeniu przez organ cyt. przepisu, które spowodowało, że wniosek skarżących przez okres 7 miesięcy nie został w żaden sposób rozpoznany.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 81/15** oraz **II SAB/Bd 82/15** wymierzono zarządowi związku łowieckiego grzywnę w kwocie po 500 zł oraz stwierdzono, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa

Sąd zważył w tym względzie, że zakres pojęcia informacji publicznej interpretować należy szeroko, uwzględniając okoliczność, iż prawo do dostępu do informacji publicznej jest konstytucyjnym prawem podmiotowym wyrażonym w art. 61 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz podmiotów pełniących funkcje publiczne.

Sąd nie podzielił poglądu organu, że żądana informacja ma charakter informacji przetworzonej. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.d.i.p., prawo do informacji publicznej obejmuje uprawnienia do uzyskania informacji publicznej, w tym uzyskania informacji przetworzonej w takim zakresie, w jakim jest to szczególnie istotne dla interesu publicznego. Skoro więc organ będąc, jak wykazano, podmiotem zobowiązany do udzielenia informacji publicznej, w której posiadaniu się znajduje (czego nie kwestionował) żądanej wnioskiem z 8 września 2014 r., nie udostępnił jej prasie w terminie wymaganym jak też do dnia rozprawy, należało uznać, że pozostaje w beczynności.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 56/15** wymierzono spółce grzywnę w wysokości 1000 złotych oraz stwierdzono, że beczynność miała charakter rażącego naruszenia prawa.

Sąd wziął pod uwagę fakt, iż ten podmiot była skarżony przed Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy w przedmiocie beczynności wielokrotnie z pozytywnym skutkiem. W związku z powyższym Sąd wziął pod uwagę stosunek skarżonej Spółki do zapadających wyroków oraz bardzo długi okres trwania w beczynności (prawie 3 lata) w niniejszej sprawie, notoryczne lekceważenie obowiązku wynikającego z ustawy o informacji publicznej

i mając także na uwadze wychowawczą, prewencyjną oraz represyjną i dyscyplinującą rolę wyroków. Należy także podkreślić, że skarżona Spółka nie wyjaśniła przyczyn tak długiej beczynności zarówno stronie skarżącej jak i w odpowiedzi na skargę.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 84/15** wymierzono zarządowi związku łowieckiego grzywnę w kwocie 500 zł oraz stwierdzono, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Sąd stwierdził, że walor informacji publicznej posiada treść wszelkiego rodzaju dokumentów odnoszących się do organu władzy publicznej lub podmiotu niebędącego takim organem, związanych z nimi bezpośrednio poprzez ich wytworzenie bądź też przez nich nie wytworzonych, lecz używanych przy realizacji przewidzianych prawem zadań. Wobec powyższego niewątpliwie wnioskowane przez skarżącego informacje, takie jak kopie protokołów i podjętych uchwał z posiedzeń zarządu, mają walor informacji publicznej i jako takie co do zasady powinny być udostępnione wnioskodawcy.

W sprawie o sygn. akt **II SAB/Bd 94/15** wymierzono staroście grzywnę w kwocie 200 zł oraz stwierdzono, że beczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

Sąd uznał, że z beczynnością organu będziemy mieli do czynienia nie tylko wtedy, gdy podmiot zobowiązany do udzielenia informacji publicznej nie udziela jej w ustawowym terminie, nie zawiadamiając o przyczynach zwłoki, ale także wtedy, gdy udostępniona informacja jest niewyczerpująca, niejednoznaczna czy wymijająca. Nie do zaakceptowania jest pogląd, że niezależnie od treści udzielonej odpowiedzi jakkolwiek przejaw działania ze strony podmiotu zobowiązanego do udzielenia informacji publicznej wyklucza zarzut beczynności. Przedstawienie informacji innej niż ta, na którą oczekuje wnioskodawca lub też informacji wymijającej, może powodować uzasadnione wątpliwości co do tego, czy organ w ogóle udzielił odpowiedzi, co w takiej sytuacji należy traktować jako nieudzielenie żądanej informacji. Udzielenie informacji publicznej nie w pełni pokrywającej się z zakresem wniosku, częściowej, pozbawiającej wnioskodawcę odpowiedzi na niektóre z zadanych pytań, czy odpowiedzi niejasnej, oznacza zatem beczynność podmiotu zobowiązanego do udzielenia informacji publicznej. Z taką sytuacją mamy do czynienia w rozpoznawanej sprawie. Stwierdzenie przez Starostę, że nie występuje w urzędzie przedstawiony przez skarżącą problem i nie zanotowano żadnych konfliktów, nie stanowi odpowiedzi na jej wniosek i nie można mówić o pełnym załatwieniu sprawy. Oznacza to, że wnioskodawczyni nie uzyskała żądanej informacji, a zatem organ pozostaje w beczynności.

ROZDZIAŁ IV

POSTĘPOWANIE MEDIACYJNE I UPROSZCZONE

W 2015 roku w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Bydgoszczy nie odbyło się ani jedno posiedzenie mediacyjne.

Postępowanie uproszczone miało miejsce w sprawie ze skargi Spółki z o. o. na bezczynność regionalnej rozgłośni w przedmiocie udzielenia informacji publicznej (sygn. akt II SAB/Bd 90/14).

ROZDZIAŁ V

PRAWO POMOCY

W 2015 roku w WSA w Bydgoszczy zarejestrowano łącznie 901 wniosków o przyznanie prawa pomocy, z czego w 486 sprawach zawarto wnioski o przyznanie prawa pomocy o zwolnienie od kosztów sądowych, w 232 o ustanowienie pełnomocnika procesowego, a w 183 o zwolnienie od kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika procesowego. Wnioski zostały rozpatrzone pozytywnie w całości w 184 sprawach (15,81% załatwień prawa pomocy). Sąd uwzględnił prośbę skarżących przyznając prawo pomocy częściowo w 79 przypadkach, natomiast w 805 sprawach wydano postanowienia o odmowie przyznania prawa pomocy (69,16% rozstrzygnięć w przedmiocie prawa pomocy).

Lp.	Wniosek o przyznanie prawa pomocy w postaci:	Wpłynęło	ZAŁATWIONO						
			Łącznie /suma rubryk 4 - 8/	Przyznano prawo pomocy co do całości wniosku	Przyznano prawo pomocy co do części wniosku	Odmówiono przyznania prawa pomocy	Pozostawiono bez rozpoznania	W inny sposób	
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	zwolnienia od kosztów	pierwotnie zarejestrowany	486	622	105	23	437	41	16
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							
2	ustanowienia pełnomocnika procesowego	pierwotnie zarejestrowany	158	246	15		227	4	
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania	74	68			68		
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							
3	zwolnienia od kosztów i ustanowienia pełnomocnika procesowego	pierwotnie zarejestrowany	183	228	64	56	73	8	27
		po uchyleniu przez NSA i przekazaniu do ponownego rozpoznania							
		po uchyleniu w trybie art.195 § 2 p.p.s.a.							

ROZDZIAŁ VI

POZAORZECZNICZA DZIAŁALNOŚĆ SĄDU

1. Narady

W ubiegłym roku przeprowadzono cotygodniowe narady wydziałowe, jak również narady wszystkich Sędziów WSA w Bydgoszczy, podczas których omawiano problematykę orzeczniczą oraz poruszono bieżące sprawy organizacyjne tut. Sądu. Wnioski zawarte w protokołach z narad przekazane były do Biura Orzecznictwa NSA.

Podczas narad poruszane były między innymi następujące zagadnienia:

- omówienie opracowania pt. „Przychody z działalności wykonywanej osobiście w aspekcie zwolnień od podatku dochodowego od osób fizycznych w orzecznictwie sądów administracyjnych z lat 2004-2014”;
- problematyka dotycząca klasyfikacji symbolowej spraw w przedmiocie odmowy udzielenia osobie niepełnosprawnej dofinansowania ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON);
- analiza rozbieżności w orzecznictwie w zakresie trybu i formy ustalenia opłaty za udostępnienie informacji publicznej;
- omówienie opracowania nt. „Wpływ orzecznictwa sądów europejskich na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych w zakresie ochrony danych osobowych”;
- omówienie opracowania pt. ”Powierzenie stanowiska dyrektora szkoły lub placówki, a także odwołanie z tego stanowiska na podstawie ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych”;
- analiza opracowania ”Postanowienia Ministra Finansów kończące sprawy z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie sądów administracyjnych”;
- omówienie opracowania obejmującego wstępne uwagi do zmian w procedurze sądownoadministracyjnej wynikających z ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi;

- omówienie opracowania pt. „Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej dla niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym na podstawie art. 67 ustawy o finansach publicznych na tle wybranych opłat”;
- analiza opracowania dot. orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych - wybrane aspekty.

2. Konferencje, sympozja i seminaria naukowe

W 2015 r. sędziowie uczestniczyli w następujących konferencjach:

- 25-lecie Krajowej Rady Sądownictwa – NSA Warszawa;
- Konferencja w sprawie wykonywania nadzoru nad wojewódzkimi sądami administracyjnymi – Uniejów;
- Zgromadzenie Ogólne Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego – NSA Warszawa;
- Konferencja podatkowa „Bliska i odległa przyszłość ordynacji podatkowej. Nowelizacja obecnej i założenia nowej ordynacji podatkowej” – Toruń;
- Konferencja nt.” Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i propozycje zmian” – Kazimierz Dolny;
- Konferencja Sędziów WSA w Warszawie dot. Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Rawa Mazowiecka;
- Konferencja szkoleniowa sędziów orzekających w sprawach podatkowych – Zamość;
- Konferencja szkoleniowa sędziów orzekających w sprawach ogólnoadministracyjnych – Czarna;
- Konferencja szkoleniowa dla sędziów orzekających w sprawach gospodarczych – Opalenica.

3. Wydział Informacji Sądowej

Wydział Informacji Sądowej w 2015 r. realizował zadania w zakresie przewidzianym Regulaminem wewnętrznego urzędowania wojewódzkich sądów administracyjnych, w ramach czego odnotowano:

1. ogólna liczba wniosków o udostępnienie informacji publicznej – 25
2. ilość wniosków o wydanie kopii orzeczenia w trybie dostępu do informacji publicznej – 1
3. ilość wniosków załatwionych poprzez udzielenie informacji – 24 (w tym 1 dotyczący wydania kopii orzeczenia)
4. ilość wniosków o udzielenie informacji publicznej załatwionych w formie decyzji administracyjnej – 1 (decyzja o umorzeniu postępowania),
5. ilość wydanych decyzji o warunkach ponownego wykorzystania informacji publicznej lub o wysokości opłat – 0.

Do Wydziału wpłynęło 139 pism, w ramach petycji, skarg i wniosków. Podobnie jak w 2014 r., w roku ubiegłym większość, bo aż 89 % stanowiły pisma, w których wnioskujący zwracali się za pośrednictwem tut. Sądu do innych jednostek i podmiotów.

W żadnej ze spraw, nie potwierdziły się formułowane w ramach skarg i wniosków zarzuty dotyczące działalności Sądu.

Wszystkie sprawy, o których mowa w powyższej informacji, załatwiane były niezwłocznie.

Nie odnotowano wpływu petycji rozpoznawanych w trybie ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2014 r., poz. 1195).

ROZDZIAŁ VII

DANE TELEADRESOWE

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy

Jana Kazimierza 5
85-035 Bydgoszcz
tel. centrala: 52 3762419

Prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik
e-mail: prezes@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Sekretariat Prezesa:

Julita Petr-Krzyżanowska
tel.: 52 3762414
fax.: 52 3762462
e-mail: sekretariat@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Dyrektor Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Krystyna Pełowska
tel.: 52 3762411
fax: 52 3762452
e-mail: administracja@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Audytor Wewnętrzny Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy

Urszula Riegel
tel.: 52 3762470
e-mail: audytor@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Wydział Informacji Sądowej

Przewodniczący Wydziału - Rzecznik Prasowy:

Sędzia WSA Teresa Liwacz
tel.: 52 3762403

Kierownik Sekretariatu Wydziału Informacji Sądowej:

Miłosława Kubis-Greń
tel.: 52 3762421
fax: 52 3762464
e-mail: informacja@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Informacja o sprawach w toku

Informacja o właściwości sądu oraz wnioski dotyczące działalności sądu:

tel.: 52 3762406, 3762421

fax: 52 3762464

e-mail: informacja@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Biblioteka:

tel.: 52 3762414

fax: 52 3762462

e-mail: biblioteka@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Informatycy:

Przemysław Świerzyński

tel.: 52 3762420

Norbert Sikorski

tel.: 52 3762422

e-mail: informatyk@bydgoszcz.wsa.gov.pl

I Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Prezes Sądu

Sędzia NSA Zdzisław Pietrasik

Zastępca Przewodniczącego Wydziału:

Sędzia WSA Izabela Najda-Ossowska

Kierownik Sekretariatu Wydziału I:

Beata Banachowicz

tel.: 52 3762418

fax: 52 3762445

e-mail: wydzial.pierwszy@bydgoszcz.wsa.gov.pl

II Wydział Orzeczniczy

Przewodniczący Wydziału:

Wiceprezes Sądu

Sędzia WSA Leszek Tyliński

Zastępca Przewodniczącego Wydziału:
Sędzia WSA Elżbieta Piechowiak

Kierownik Sekretariatu Wydziału II:
Małgorzata Kraus
tel.: 52 3762417
fax: 52 3762473
e-mail: wydzial.drugi@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Oddział Spraw Ogólnych i Osobowych i Administracyjno - Gospodarczy

Kierownik Oddziału:
Elżbieta Obrębska
tel.: 52 3762408
fax: 52 3762425
e-mail: administracja@bydgoszcz.wsa.gov.pl

Archiwum:
Kierownik Archiwum
Karolina Bonczkowska
tel.: 52 3762490

Oddział Finansowo-Budżetowy

Główny Księgowy:

Beata Knorps
tel.: 52 3762415
fax: 52 3762509
e-mail: ksiegowosc@bydgoszcz.wsa.gov.pl

ROZDZIAŁ VIII TABELA

1. Ruch spraw w WSA w Bydgoszczy w 2015 r.

Sprawy SA

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	w tym		
				na rozprawie	na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	363	1112	1271	911	360	204
II Wydział	303	1507	1259	902	357	551
RAZEM	666	2619	2530	1813	717	755

Sprawy SAB

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	w tym		
				na rozprawie	na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	-	23	19	10	9	4
II Wydział	27	125	119	76	43	33
RAZEM	27	148	138	86	52	37

Sprawy SO

	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Załatwiono			Pozostało na następny okres
			Łącznie	w tym		
				na rozprawie	na posiedzeniu niejawnym	
I Wydział	-	13	10	-	10	3
II Wydział	5	19	23	-	23	1
RAZEM	5	32	33	-	33	4

Ogółem	698	2799	2701	1899	802	796
---------------	------------	-------------	-------------	-------------	------------	------------

2. Wpływ skarg na akty i czynności według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2015

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	132	4,69
2	603	Utrzymanie i ochrona dróg publicznych i innych dróg ogólnodostępnych, ruch na tych drogach, koleje, lotnictwo cywilne, przewozy, żegluga morska i śródlądowa	106	3,77
3	604	Działalność gospodarcza, w tym z udziałem podmiotów zagranicznych	65	2,31
4	605	Ewidencja ludności, dowody tożsamości, akty stanu cywilnego. Imiona i nazwisko, obywatelstwo, paszporty	29	1,03
5	606	Sprawy z zakresu geologii i górnictwa	1	0,04
6	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	79	2,81
7	609	Gospodarka wodna, w tym ochrona wód, budownictwo wodne, melioracje, zaopatrzenie w wodę	15	0,53
8	610	Sprawy komunalizacji mienia	1	0,04
9	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	806	28,66
10	612	Sprawy geodezji i kartografii	13	0,46
11	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	69	2,45
12	614	Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczo-rozwojowa i archiwa	36	1,28
13	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	108	3,84
14	616	Rolnictwo i leśnictwo, w tym gospodarowanie nieruchomościami rolnymi i leśnymi, ochrona gruntów rolnych i leśnych, gospodarka łowiecka, rybołówstwo oraz weterynaria, ochrona zwierząt	32	1,14
15	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	31	1,10
16	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	54	1,92

17	620	Ochrona zdrowia, w tym sprawy dotyczące chorób zawodowych, zakładów opieki zdrowotnej, uzdrowisk, zawodu lekarza, pielęgniarstwa, położnictwa, aptekarstwa i nadzoru sanitarnego	50	1,78
18	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	11	0,39
19	624	Powszechny obowiązek obrony kraju	2	0,07
20	625	Poczta, telekomunikacja, radio i telewizja	1	0,04
21	626	Ustrój samorządu terytorialnego, w tym referendum gminne	16	0,57
22	630	Obrót towarami z zagranicą, należności celne i ochrona przed nadmiernym przywozem towaru na polski obszar celny	452	16,07
23	632	Pomoc społeczna	397	14,12
24	633	Zatrudnienie i sprawy bezrobocia	40	1,42
25	634	Sprawy kombatantów, świadczenia z tytułu pracy przymusowej	6	0,21
26	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	31	1,10
27	648	Sprawy z zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	19	0,68
28	652	Sprawy ubezpieczeń zdrowotnych	5	0,18
29	653	Środki publiczne nie objęte innymi symbolami	108	3,84
30	655	Subwencje unijne, fundusze strukturalne i regulacja rynków branżowych	97	3,45

3. Wpływ skarg na bezczynność organów administracji według rodzajów spraw do WSA w Bydgoszczy w roku 2015

L. p.	Symbol sprawy	Rodzaje spraw	wpływ	% ogółu wpływu
1	601	Budownictwo, nadzór architektoniczno-budowlany i specjalistyczny, ochrona przeciwpożarowa	9	5,45
2	607	Gospodarka mieniem państwowym i komunalnym, w tym gospodarka nieruchomościami nierolnymi	3	1,82
3	611	Podatki i inne świadczenia pieniężne, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucja tych świadczeń pieniężnych	27	16,36
4	612	Sprawy geodezji i kartografii	5	3,03
5	613	Ochrona środowiska i ochrona przyrody	1	0,61
6	614	Oświata, szkolnictwo wyższe, nauka, działalność badawczorozwojowa i archiwa	1	0,61
7	615	Sprawy zagospodarowania przestrzennego	5	3,03
8	618	Wywłaszczanie i zwrot nieruchomości	3	1,82
9	619	Stosunki pracy i stosunki służbowe, sprawy z zakresu inspekcji pracy	5	3,03
10	621	Sprawy mieszkaniowe, w tym dodatki mieszkaniowe	1	0,61
11	625	Poczta, telekomunikacja, radio i telewizja	1	0,61
12	631	Wytwarzanie i obrót bronią i materiałami wybuch	2	1,21
13	632	Pomoc społeczna	4	2,42
14	645	Sprawy nieobjęte symbolami podstawowymi 601 - 637 oraz od 646 - 655	13	7,88
15	648	Sprawy i zakresu informacji publicznej i prawa prasowego	85	51,51

4. Inne niż wykazane w dziale 1 i 2 sprawy rozpatrywane na podstawie przepisów ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a w tym między innymi dla wpisywania wniosków o przyznanie prawa pomocy składanych przed wpływieniem skargi

L.p.	Rodzaj sprawy	Pozostało z poprzedniego okresu	Wpłynęło	Z A Ł A T W I O N O						Pozostało na następny okres
				Łącznie	Wyłączono sędziego	Oddalono wniosek o wyłączenie sędziego	Wymierzono grzywnę	Oddalono wniosek o wymierzenie grzywny	W inny sposób	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Ogółem	5	32	33		1	9		4	4
	z wniosku o przyznanie prawa pomocy	3	18	19						2
	z wniosku o wymierzenie organowi grzywny (art. 55 § 1 p.p.s.a.)	1	12	11			9		2	2
	z wniosku o wyłączenie sędziego	1	-	1		1			-	-
	inne	-	2	2					2	-

5. Terminowość załatwiania spraw

L.p.	Rodzaj sprawy	Od daty wpływu sprawy w danym lub poprzednim okresie sprawozdawczym do jej załatwienia upłynął okres							
		razem (3-9)	do 2 miesięcy	powyżej 2 miesięcy do 3 miesięcy	powyżej 3 miesięcy do 4 miesięcy	powyżej 4 miesięcy do 6 miesięcy	powyżej 6 miesięcy do 12 miesięcy	powyżej 12 miesięcy do 24 miesięcy	powyżej 24 miesięcy
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	SA	2530	818	764	344	289	304	10	1
2	SAB	138	50	51	22	8	7	-	-

6. Wpływ skarg kasacyjnych

Lp.	Rodzaj sprawy	Wpłynęło	Odrzucono skargę kasacyjną	Przekazano do NSA
	1	2	3	4
1	SA	643	173	506
2	SAB	15	2	15
3	SO	-	-	-

7. Sprawy zawieszono

		Ilość spraw, w których postępowanie sądowe zawieszono	Ilość spraw zakreślonych na podstawie § 61 zarządzenia Nr 11 Prezesa NSA z dnia 27 listopada 2003 r.
	1	2	3
1	SA	32	36
2	SAB	-	-
3	SO	-	-

8. Wpływ i sposób załatwienia skarg na akty i czynności poszczególnych organów

Lp.	Nazwa organu	Wpływ	Załatwiono wyrokiem		% udział skarg uwzględnionych	
			Ogółem	Uwzględniono	w ogóle skarg na akty i czynności danego organu załatwionych wyrokiem	w ogóle spraw załatwionych wyrokiem
1	Kierownik Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych	6	5	-	-	-
2	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bydgoszczy	341	209	60	28,7	3,39
3	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Toruniu	243	191	53	27,75	3
4	Samorządowe Kolegium Odwoławcze we Włocławku	142	106	29	27,36	1,64
5	terenowe organy administracji rządowej – woj. kujawsko - pomorskie	202	106	31	29,24	1,75
6	Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy	498	366	97	26,5	5,48
7	Minister Finansów	95	82	53	64,63	3
8	Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy	9	4	-	-	-
9	Izba Celna w Toruniu	568	366	95	25,96	5,37
10	Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych	30	29	15	51,72	0,85
11	inne organy	405	257	84	32,68	4,75