

# Zbigniew Szonert

---

## Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

Palestra 41/7-8(475-476), 194-201

---

1997

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez **Muzeum Historii Polski** w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

---

---

Zbigniew Szonert

## ■ Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 marca 1997 r. sygn. SA/Sz 3124/95

Zagadnienie prawne:

W rozumieniu art. 80 ust. 1 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne (Dz.U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312 z późn. zm.) towarami sprowadzonymi z zagranicy w postaci surowców, materiałów, półfabrykatów lub elementów kooperacyjnych, zużytymi przy wyrobieniu towarów wywiezionych w obrocie towarowym z zagranicą, nie są tylko te, które w procesie wytwórczym tracą swój dotychczasowy charakter stając się nową jakością w sensie fizycznym, ale również te, które w wyniku połączenia z inną rzeczą na trwałe lub w celu korzystania z tej rzeczy zgodnie z jej przeznaczeniem utraciły swój samodzielny byt prawny, stając się częścią składową lub przynależnością nowo wytworzonego towaru, nie tracąc jednak przy tym swej fizycznej odrębności.

Z uzasadnienia wyroku: Organ celny odmówił zwrotu cła na podstawie art. 80 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne za niektóre towary sprowadzone z zagranicy i zużyte przy wyrobieniu towaru wywiezionego w obrocie towarowym z zagranicą. Towary te bowiem nie zaliczają się w ocenie organów celnych do surowców, materiałów (tj. towarów, z których są wytwarzane przedmioty), półfabrykatów (tj. produktów surowych podlegających dalszej przeróbce) czy też elementów kooperacyjnych (tj. części składowych jakiejś całości współdziałających w procesie produkcji) zużytych przy wyrobieniu towaru wywiezionego w obrocie towarowym z zagranicą...

Zdaniem organów celnych użyte w art. 80 Prawa celnego określenie „zużyte przy wyrobieniu towaru” oznacza, iż w toku produkcji konkretnej jednostki towaru sprowadzone z zagranicy np. materiały muszą tracić swój indywidualny charakter.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał co następuje:

Stosownie do unormowania zawartego w art. 80 ust. 1 ustawy – Prawo celne, należności celne pobrane od towarów przywiezionych z zagranicy w postaci surowców, materiałów, półfabrykatów lub elementów kooperacyjnych, zużytych przy wyrobieniu towarów wywie-

zionych w obrocie towarowym z zagranicą, zwraca się producentowi tych towarów w terminie 30 dni od dnia wywozu.

Z przepisu tego wynika, że dla zwrotu cła pobranego za towar sprowadzony z zagranicy konieczne jest spełnienie się trzech warunków: po pierwsze – aby towar ten miał postać surowca, materiału, półfabrykatu lub elementu kooperacyjnego, po drugie – aby zużyty on został przy wyrobie nowego towaru i po trzecie – aby wytworzony towar wywieziony został w obrocie towarowym z zagranicą...

Według organów celnych o zużyciu towarów, o jakich mowa w art. 80 Prawa celnego, można mówić jedynie w sytuacji, gdy w procesie produkcji towary te wchodzi w sposób trwały w skład produktu finalnego (statku), stając się jego częścią i tracąc w ten sposób swój samodzielny byt, a skoro zakwestionowane towary nie zostały trwale ze statkiem związane i nie zostały na nim zamontowane, nie tracąc tym samym swego indywidualnego charakteru, to o takim ich zużyciu nie może być, zdaniem tych organów, mowy.

Ze stanowiskiem takim nie sposób się zgodzić.

Zakreślając przedmiotowy krąg rzeczy ruchomych (towarów) przywiezionych z zagranicy dla wyrobu towaru wywiezionego w obrocie towarowym z zagranicą, od których pobrane należności celne podlegają zwrotowi na żądanie producenta tego towaru, ustawodawca zaliczył do niego w istocie rzeczy wszystko to, co powoduje powstanie nowego jakościowo towaru (rzeczy ruchomej), czyniąc go zdatnym do użytku zgodnie z jego przeznaczeniem. Tak więc do kręgu tego należą zarówno takie rzeczy, które ze swej istoty służą do przetworzenia w procesie wytwórczym innych przedmiotów materialnych (surowce, materiały), nie mające innego użytkowego zastosowania, jak i rzeczy ruchome, których stopień technologicznego przetworzenia pozwala uznać za przedmioty materialne mogące spełniać, w zależności od ich przeznaczenia, zarówno funkcje użytkowe w bezpośrednim zaspokajaniu potrzeb ludzkich, jak i funkcje użytkowe w dalszym procesie technologicznym tworzenia (wyrobu) rzeczy o innej użyteczności. Nic nie upoważnia do przydawania pojęciu „zużycie” znaczenia wyłącznie w kategoriach fizycznych i pomijania rozpatrywania jego znaczenia także w kategoriach prawnych.

W myśl art. 47 § 2 k.c. częścią składową rzeczy jest wszystko to, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego, zaś w myśl § 1 tegoż artykułu, część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

Z kolei według art. 51 § 1 k.c. przynależnością jest rzecz ruchoma potrzebna do korzystania z innej rzeczy (głównej) zgodnie z jej

przeznaczeniem, jeżeli pozostaje z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi oraz jeżeli należy do właściciela rzeczy głównej (art. 51 § 2), zaś według przepisu art. 52 k.c. czynność prawna mająca za przedmiot rzecz główną odnosi skutek także względem przynależności, jeżeli z treści czynności albo z przepisów szczególnych nie wynika co innego.

Z powyższych przepisów kodeksu cywilnego wyprowadzić można wnioski, że rzecz ruchoma (towar w rozumieniu prawa celnego) połączona z inną rzeczą w taki sposób, że staje się jej częścią składową (w rozumieniu art. 47 k.c.) lub w taki sposób, że pozostając w faktycznym związku z tą rzeczą (rzeczą główną) służy do korzystania z tej rzeczy zgodnie z jej przeznaczeniem, wyłączona zostaje z obrotu prawnego w takim znaczeniu, że nie może być samodzielnym przedmiotem tego obrotu. W takim też znaczeniu przyłączenie jednej rzeczy do innej stanowi jej „zużycie” przy wyrobie tej ostatniej.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 stycznia 1997 r.  
sygn. akt ISA/PO 1786/69

**Zagadnienie prawne:**

1) Art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym dopuszcza skargę do Sądu Administracyjnego na inne niż decyzje i postanowienia określone w pkt 1–3 tego przepisu akty i czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisu prawa;

2) kwota zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, którą przewiduje art. 21 ust. 1 i 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie stanowi nadpłaty w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Z uzasadnienia wyroku: Urząd Skarbowy w ... zawiadomił podatnika na druku urzędowym, iż nadpłata powstała w wyniku deklaracji VAT została w części zaliczona m.in. na podatek VAT i odsetki za zwłokę.

W skardze do Dyrektora Izby Skarbowej pełnomocnik strony wniósł o nakazanie Urzędowi Skarbowemu dokonania niezwłocznego uzupełnienia zwrotu „Różnicy” podatku od towarów i usług wraz z należnymi odsetkami na konto bankowe podatnika.

W uzasadnieniu podnosi, że podatnik składając miesięczną deklarację VAT z wykazaną nadwyżką podatku naliczonego nad należnym miał zgodnie z art. 21 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług prawo oczekiwać, iż Urząd Skarbowy dokona zwrotu całości wykazanej kwoty na wskazane konto bankowe w ciągu 25 dni od dnia złożenia

rozliczenia. Postępowanie organu podatkowego jest bezprawne w świetle przepisów art. 19 i art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług, a kwota stanowiąca różnicę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nie stanowi „nadpłaty podatku” w rozumieniu art. 29 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej poinformowano pełnomocnika skarżącego, iż działanie Urzędu Skarbowego było zgodne z prawem. W myśl bowiem art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, na wniosek podatnika, a także z urzędu zobowiązanie podatkowe podlega potrąceniu z wzajemnej i bezspornej oraz wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa (w niniejszej sprawie była to kwota do zwrotu w podatku VAT, która pozostawała w Urzędzie Skarbowym)...

W skardze do NSA pełnomocnik podatnika wniósł o stwierdzenie niezgodności z prawem oraz stwierdzenia bezskuteczności czynności dokonanych przez Urząd Skarbowy w... W uzasadnieniu podnosi się, iż odmowa zwrotu podatnikowi pełnej należnej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym winna nastąpić w formie decyzji, po wszczęciu postępowania i jego przeprowadzeniu z udziałem podatnika. Urząd Skarbowy nie zastosował art. 28 o zobowiązaniach podatkowych, gdyż jednym z warunków dokonania potrącenia jest to, aby zobowiązanie podatnika wobec Skarbu Państwa było bezsporne i wymagalne. Tymczasem należności za 1994 r. są sporne i niewymagalne, a decyzja ostateczna Izby Skarbowej w tej mierze została podatnikowi doręczona 31 października 1996 r.

Decyzja o potrąceniu nie mogła być zatem podjęta do 31 października 1996 r. Powoływanie się Izby na art. 23 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jest w niniejszej sprawie bezprzedmiotowe...

Naczelnny Sąd Administracyjny oddalając skargę na czynności materialno-techniczne Urzędu Skarbowego zważył co następuje:

Art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym dopuszcza skargę do Sądu Administracyjnego na inne niż decyzje i postanowienia określone w pkt 1–3 tego przepisu akty i czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisu prawa.

*Ratio legis* wprowadzonego rozwiązania rozszerzającego dotychczasową kontrolę NSA było poddanie sądowej kontroli tych działań administracji publicznej, które nie przybierając formy decyzji administracyjnej lub postanowienia w sformalizowanych postępowaniach (jurysdykcyjnym, egzekucyjnym i zabezpieczającym) mogą wpływać na pozycję obywatela w stosunku do aparatu administracji państwowej. Ten typ zabezpieczenia pozycji prawnej obywatela jest swoistym

środkiem prewencyjnym, skierowanym także pod adresem ustawodawcy, którego sens polega na tym, że wówczas, gdy próbuje się odchodzić od decyzyjnej formy rozstrzygnięcia spraw, np. w kwestiach podatkowych, to wówczas w ustawie o Naczelnym Sądzie Administracyjnym podatnik znajdzie sądową ochronę jego praw podmiotowych.

Przedmiotem skargi do Sądu Administracyjnego przewidzianej w art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA mogą być zatem: akty lub czynności nie będące decyzjami lub postanowieniami; akty lub czynności mające charakter publicznoprawny w znaczeniu podmiotowym lub przedmiotowym; akty lub czynności dotyczące przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. Przykładem takich aktów i czynności organów administracji publicznej, które spełniają łącznie wszystkie powyżej określone ograniczenia będą przede wszystkim czynności materialno-techniczne podejmowane przez organy administrujące dla realizacji ich kompetencji oraz odmowy uznania lub stwierdzenia przez właściwy organ administracji publicznej uprawnień wynikających bezpośrednio z przepisów prawnych, jeżeli przepisy te nie przewidują formy decyzji administracyjnej deklaratoryjnej o stwierdzeniu takich uprawnień, a organy administracyjne odmawiają takiego zachowania się, które umożliwiłoby podmiotom uprawnionym realizację uprawnień określonych w przepisach prawnych...

Sąd Administracyjny rozpatrując niniejszą skargę stwierdza, że organy podatkowe niezgodnie z obowiązującymi ustawami zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikającym z deklaracji VAT skarżącego wiążą z nadpłatą podatku. Kwota zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, którą przewiduje art. 21 ust. 1 i 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) nie stanowi nadpłaty w rozumieniu art. 29 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.). Wynika to stąd, iż kwota zwrotu podatku VAT nie jest kwotą nadpłaconego lub nienależnie uiszczonego podatku.

W świetle wyżej cytowanych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych – nadpłatami są zarówno kwoty nadpłaconych, jak i nienależnie uiszczonych podatków. Z nadpłaconym podatkiem mamy do czynienia wtedy, gdy istnieje podstawa do uiszczenia podatku przez określonego podatnika, tyle, że ów podatek został uiszczony w kwocie wyższej od należnej wskutek decyzji konstytutywnej lub deklaratoryjnej wydanej przez organ podatkowy, na skutek błędu popełnionego przez samego podatnika przy samoobliczaniu podatku lub błędu podatnika. Natomiast przez kwoty nienależnie uiszczone rozumieć należy, najogólniej biorąc, wszelkie sumy uiszczone bez istnienia obowiązku.

W przypadku zwrotu różnicy podatku od towarów i usług (między podatkiem naliczonym a należnym) nie może być mowy o wcześniejszej wpłacie w kwocie wyższej niż wymagana lub o jakimkolwiek nienależnie uiszczonym świadczeniu. Podatnik VAT zobowiązany jest bowiem do uiszczenia podatku naliczonego w cenie towaru lub usługi. Ponadto w tym przypadku nie dochodzi do żadnej wpłaty kwoty różnicy, a tylko do jej określenia w rozliczeniu kwot podatku naliczonego i należnego. Jedynie też niezwrócenie przez Urząd Skarbowy na rachunek bankowy podatnika w ciągu 25 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika VAT różnicy podatku, traktuje się zgodnie z art. 21 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług jako nadpłatę podatku, podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów o zobowiązaniach podatkowych.

I tak zasadniczo potrącenie zobowiązania podatkowego możliwe jest jedynie wówczas, gdy Skarb Państwa jest dłużnikiem podatnika z tytułu innego niż podatkowy. Jedynym odstępstwem od tej zasady jest możliwość dokonania potrącenia podatkowego w postaci przysługującego podatnikowi zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a należnym, o którym mowa w art. 21 ustawy i podatku od towarów i usług. W niniejszej sprawie występuje zatem wzajemny charakter wierzytelności.

Zgodnie też z treścią przepisu art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 21 ust. 6 ustawy od towarów i usług – w momencie dokonania potrącenia przez Urząd Skarbowy w... w drodze czynności materialnotechnicznej, wierzytelność podatnika wobec Skarbu Państwa z tytułu różnicy w VAT była bezsporna i wymagalna.

Sąd zauważa, że organ podatkowy zobowiązany jest do dokonania potrącenia zobowiązania z urzędu, jeżeli znany jest mu fakt istnienia zobowiązania spełniającego przesłanki potrącenia określone w art. 28 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W tym przypadku potrącenie staje się skuteczne z chwilą dotarcia oświadczenia woli organu podatkowego do podatnika (zawiadomienie) z tym, że moment potrącenia określa organ podatkowy, stosując w drodze analogii art. 27 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Ponieważ dokonana czynność materialno-techniczna polegająca na potrąceniu zobowiązania podatkowego w ostateczności zgodna jest z obowiązującym prawem, na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o NSA skargę oddalono.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 kwietnia 1997 r., sygn. I SA 544/96

**Zagadnienie prawne:**

**Na postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia bądź za-**

**świadczenia o treści żądanej służy skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy o NSA).**

Z uzasadnienia wyroku: Dla oceny zgodności z prawem zaskarżonego postanowienia w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia przez organ administracji państwowej konieczne było w szczególności rozważenie a) czy na postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia bądź zaświadczenia o żądanej treści (art. 219 k.p.a.) służy skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz b) czy w sprawach, w których organ administracji państwowej nie jest właściwy do wydania zaświadczenia ma zastosowanie art. 219 k.p.a., przy czym, gdyby odpowiedź w pierwszej z wymienionych kwestii była negatywna, to kwestia druga byłaby bezprzedmiotowa dla rozstrzygnięcia sprawy rozpoznawanej.

1. Wątpliwość co do dopuszczalności skargi łączy się z art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368) określającym, że skarga do Sądu służy na „postanowienie wydane w postępowaniu administracyjnym, a także rozstrzygające sprawę co do istoty”. Przy tym sformułowaniu przepisu nasuwa się wątpliwość, czy postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia, bądź zaświadczenia o żądanej treści, spełnia warunek jego wydania w postępowaniu administracyjnym.

W literaturze stanowiska w tej kwestii są rozbieżne.

I tak w komentarzu do Kodeksu postępowania administracyjnego B. Adamiaka i J. Borkowskiego (Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 839) wypowiedziany został pogląd, że „postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia jest zaskarżalne zażaleniem ale ze względu na to, że jest ono wydane poza ramami postępowania administracyjnego ogólnego, nie będzie na nie służyła skarga do sądu administracyjnego, co wynika z treści art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy o NSA.

Odmienne stanowisko w tej sprawie zajął T. Woś w pracy „Postępowanie sądowo-administracyjne” (Wydawnictwo Prawnicze, PWN, Warszawa 1996 r., s. 55). Wymieniając bowiem postanowienia zaskarżalne do NSA wymienił także postanowienia „o odmowie wydania zaświadczenia bądź zaświadczenia żądanej treści przez osobę ubiegającą się o nie” nie uzasadniając przyjętego poglądu. Można więc sądzić, że uznał to za oczywiste i nie wymagające dowodzenia.

Analiza przepisów Działu VII – Wydawanie zaświadczeń – Kodeksu postępowania administracyjnego, a w szczególności nałożenie obowiązku na organy administracji państwowej wydawania zaświadczeń, przy spełnieniu warunków określonych w art. 217 § 2 k.p.a. i braku określenia innej formy działania przez te organy, niż postępowanie administracyjne, czyni zasadnym wniosek, że sprawy dotyczące wydawania zaświadczeń są załatwiane w postępowaniu administracyjnym.



Jest ono bowiem wszczynane na żądanie osoby uprawnionej przez organ administracji państwowej w szerokim rozumieniu tego określenia (art. 5 § 2 pkt 3 k.p.a.) i kończy się aktem administracyjnym w formie zaświadczenia lub postanowienia. Tryb zaś dochodzenia do wydania takiego aktu jest oczywiście uproszczony, co wiąże się z ustawowo założoną szybkością działania organów w tych sprawach jak i szeroką jego dostępnością dla różnych podmiotów. Na ten uproszczony tryb postępowania ma również wpływ to, że zaświadczenie ma wprawdzie walor dokumentu urzędowego, lecz nie nadaje ono komukolwiek żadnych praw, ani też nie nakłada obowiązku, a więc nie tworzy, ani nie znosi żadnego stosunku prawnego. Z faktu zaś, że postępowanie w omawianych sprawach jest postępowaniem uproszczonym, nie można zdaniem Sądu wyprowadzać wniosku, że nie jest to w ogóle postępowanie administracyjne. Cytowany zaś przepis art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy o NSA odnosi się do „postanowień wydanych w postępowaniu administracyjnym”. Takie zaś określenie obejmuje zarówno postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym ogólnym jak i uproszczonym, a posłużenie się tym określeniem stanowi w istocie jedynie wyróżnik tych postanowień od postanowień wydawanych w postępowaniu egzekucyjnym (art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy o NSA).

Reasumując Sąd uznał, że na postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia bądź zaświadczenia o treści żądanej służy skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy o NSA).