

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 51/9-10(585-586), 283-287

2006

Artykuł został 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, 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 27 października 2005 r., sygn. akt II OSK 1016/05

Zagadnienie prawne:

Późniejsze ustalenie osoby ojca, po zaprzeczeniu ojcostwa lub unieważnieniu uznania, może być uwzględnione przy określaniu obywatelstwa dziecka, na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353 ze zm.), tylko wówczas gdy nastąpiło to przed upływem roku od dnia urodzenia się dziecka.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonym wyrokiem z 8 lutego 2005 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił skargę Kingi D. i uchylił decyzję Prezesa Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców z 3 grudnia 2003 r. oraz utrzymaną nią w mocy decyzję Wojewody L. z 16 października 2003 r. odmawiającą stwierdzenia posiadania obywatelstwa polskiego przez małoletnią Kingę D.

W uzasadnieniu wyroku Sąd przytoczył następujące okoliczności faktyczne i prawne sprawy.

W dniu 17 lipca 1991 r. przebywająca w Polsce obywatelka Ukrainy Aleksandra P. urodziła córkę Kingę. W tym czasie mężem Aleksandry P. był obywatel ukraiński Wiktor P. przebywający na terenie Ukrainy. Urząd Stanu Cywilnego w B.-P. w dniu 19 lipca 1991 r. sporządził akt urodzenia (...), w którym jako ojciec dziecka został wpisany obywatel Ukrainy Wiktor P. W dniu 28 sierpnia 1991 r. nastąpiło rozwiązanie małżeństwa Aleksandry P i Wiktora P. Wyrokiem (...) Sądu Rejonowego miasta S. na Ukrainie z 2 lipca 1997 r. zostało zaprzeczone, iż Wiktor P. jest ojcem Kingi P. Z kolei wyrokiem Sądu Rejonowego w Ch. z 5 lutego 2001 r. ustalono, że ojcem dziecka jest obywatel polski Artur D. Decyzją z 16 października 2003 r. Wojewoda L. odmówił stwierdzenia posiadania obywatelstwa pol-

skiego przez małoletnią Kingę D. Z faktu, że Kinga D. urodziła się w dniu 17 lipca 1991 r., zaś ustalenie, że jej ojcem jest obywatel polski, miało miejsce dopiero w dniu 5 lutego 2001 r., wynika zdaniem organu wniosek, że uchybiono rocznemu terminowi przewidzianemu w art. 7 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. Nr 10, poz. 49 ze zm.). Organ drugiej instancji nie uwzględnił odwołania skarżącej, przyjmując, że do stanu faktycznego sprawy nie ma zastosowania przepis art. 7 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1962 r., gdyż przekroczone termin roczny biegnący od dnia urodzenia się dziecka.

W sprawie nie ma również zastosowania art. 7 ust. 2 powołanej ustawy, ponieważ wynikające z orzeczenia sądu zaprzeczenie ojcostwa w stosunku do Wiktora P. nie spowodowało zmiany obywatelstwa małoletniej Kingi D., a umożliwiło jedynie sądowe ustalenie ojcostwa. Przepis art. 7 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim odnosi się wyłącznie do możliwości utraty obywatelstwa przez dziecko, którego matka nie jest obywatelką polską, a sąd wyrokiem zaprzeczył ojcostwo mężczyzny, który jest obywatelem polskim.

W ocenie sądu I instancji stanowisko zajęte przez organy administracyjne nie jest trafne, ponieważ tak ważnej sprawy, jaką jest obywatelstwo człowieka, nie można oprzeć tylko na wykładni językowej art. 7 ustawy z 15 lutego 1962 r., lecz należy także zastosować wykładnię funkcjonalną całej instytucji prawnej nabycia obywatelstwa przez dziecko. Zdaniem sądu użyte w art. 7 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim sformułowanie „zmiany w ustaleniu osoby ojca” należy rozumieć jako wszystkie zmiany w prawach stanu dziecka. Art. 7 ust. 2 powołanej ustawy należy interpretować mając na uwadze interes dziecka, nakazujący uwzględnianie przy określaniu jego obywatelstwa zmian w ustaleniu osoby ojca, a zatem zmian, w wyniku których nastąpiło zaprzeczenie ojcostwa oraz uznanie bądź ustalenie ojcostwa dziecka. Zmiany te wywołują skutek od daty urodzenia się dziecka. *Ratio legis* powołanego uregulowania jest więc uwzględnienie dalszej zmiany w prawach dziecka, to jest zaistniałej na skutek orzeczenia ustalającego ojcostwo. W skardze kasacyjnej wniesionej przez organ wskazano jako podstawę kasacyjną naruszenie przepisu art. 7 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy. W bezspornym stanie faktycznym sprawy ustalonym przez organy administracji i przyjętym przez Sąd problem prawny sprowadzał się do oceny, czy stosownie do przepisów ustawy z 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353 ze zm.) zwanej dalej ustawą, skarżąca nabyła przez urodzenie obywatelstwo polskie. Wykładnia tych przepisów, a zwłaszcza przepisów art. 7 ustawy przyjęta przez Sąd nie jest prawidłowa. Nabycie przez dziecko obywatelstwa polskiego przez urodzenie jest następstwem obywatelstwa rodziców w chwili urodzenia dziecka (art. 4 i 6 ustawy). Odstępstwa od tej zasady, dopuszczające uwzględnienie przy określeniu obywatelstwa dziecka zmian w ustaleniu osoby lub obywatelstwa rodziców, zostały określone w art. 7 ustawy. Po pierwsze, dotyczą one zmian w ustaleniu osoby albo obywatelstwa jednego lub obojga rodziców, jeżeli zmiany te nastąpiły przed upływem roku od dnia urodzenia się dziecka (art. 7 ust. 1 ustawy). Po drugie dotyczą one zmian w ustaleniu osoby ojca wynikających z wyroku zaprzeczającego ojcostwo lub unieważniającego uznanie dziecka, jeżeli zmiany te nastąpiły przed uzyskaniem przez dziecko pełnoletności, z tym że w przypadku, gdy dziecko ukończyło szesnaście lat, konieczna jest zgoda dziecka na zmianę obywatelstwa (art. 7 ust. 2 ustawy). W okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie budzi żadnych wątpliwości, iż skarżąca w chwili urodzenia nie mogła nabyć obywatelstwa polskiego przez urodzenie, ponieważ ani matka, ani ojciec nie byli obywatelami polskimi. Zaprzeczenie ojcostwa w stosunku do męża matki skarżącej nie spowodowało i nie mogło spowodować zmiany w określeniu obywatelstwa skarżącej, a w szczególności

nabycia przez skarżącą obywatelstwa polskiego przez urodzenie, ponieważ matka nie miała obywatelstwa polskiego. Tak więc przepis art. 7 ust. 2 ustawy w ogóle nie miał zastosowania do skarżącej w zakresie określenia jej obywatelstwa, ponieważ przepis ten odnosi się do takich sytuacji, gdy w wyniku zaprzeczenia ojcostwa lub unieważnienia uznania następuje zmiana w ustaleniu osoby ojca dziecka powodująca zmianę obywatelstwa dziecka. Taka sytuacja ma miejsce wówczas, gdy dziecko nabyło obywatelstwo polskie przez urodzenie, ponieważ ojciec był obywatelem polskim, a następnie na skutek zaprzeczenia ojcostwa lub unieważnienia uznania następuje zmiana w określeniu obywatelstwa dziecka, ponieważ żadne z rodziców nie jest obywatelem polskim. Późniejsze ustalenie osoby ojca, po zaprzeczeniu ojcostwa lub unieważnieniu uznania, może być uwzględnione przy określaniu obywatelstwa dziecka, tylko wówczas, gdy nastąpiło to przed upływem roku od dnia urodzenia się dziecka na podstawie art. 7 ust. 1 ustawy.

Należy mieć na uwadze, że ustawa o obywatelstwie polskim określa nabycie obywatelstwa polskiego i nie reguluje kwestii nabycia i utraty obywatelstwa innego państwa. Oznacza to, że jeżeli dziecko przez urodzenie w chwili urodzenia nie nabyło obywatelstwa polskiego, to z reguły nabyło obywatelstwo innego państwa i późniejsze zdarzenia mogą powodować zmiany w określeniu obywatelstwa dziecka w ograniczonym zakresie w przypadkach wskazanych w ustawie o obywatelstwie polskim.

Nie jest więc trafne założenie przyjęte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że dobro dziecka przemawia za tym, ażeby zmiany w ustaleniu osoby ojca w każdym czasie powodowały zmiany co do określenia obywatelstwa dziecka. Należy podzielić stanowisko organu, iż skarżąca nie nabyła obywatelstwa polskiego przez urodzenie, a wobec tego nie było podstaw do stwierdzenia posiadania obywatelstwa polskiego. Z przytoczonych względów zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem art. 7 ust. 1 i ust. 2 ustawy o obywatelstwie polskim, a w okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie było podstaw do stwierdzenia, iż zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem prawa. Skoro zaś spełnione są przesłanki określone w art. 188 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) – Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 października 2005 r., sygn. akt FSK 2326/05

Zagadnienie prawne:

Sąd nie mógł przekroczyć granic swobodnej oceny dowodów zgromadzonych w aktach sprawy i tym samym naruszyć art. 2 Konstytucji. Brak jest bowiem normatywnego ujęcia zasady swobodnej oceny dowodów w postępowaniu sądów administracyjnych, a więc zasady, którą sąd musiałby się kierować podczas kontroli legalności zaskarżonych decyzji administracyjnych, w tym podatkowych. Zadaniem sądu administracyjnego jest bowiem ustalenie, czy materiał dowodowy, zgromadzony w postępowaniu podatkowym, oceniony został przez organy podatkowe zgodnie z przepisami tego postępowania. Sąd obowiązany jest zatem zbadać, czy swobodna ocena dowodów nie została przekroczona w postępowaniu podatkowym przez organy podatkowe.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonym wyrokiem z 6 kwietnia 2004 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, w sprawie o sygnaturze I SA/Ka 613/03, oddalił skargę spółki „O.” Spółka z ograniczoną

odpowiedzialnością w Cz. na decyzję Izby Skarbowej w K. Ośrodek Zamiejskowy w Cz., w przedmiocie określenia wysokości podatku dochodowego od osób prawnych za 2000 rok.

Zaskarżoną do sądu administracyjnego decyzją organ podatkowy II instancji utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w K. określającą skarżącą zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2000 rok, zaległość podatkową oraz odsetki za zwłokę.

W rozpoznawanej sprawie organy podatkowe stanęły na stanowisku, iż skarżąca w zeznaniu o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w 2000 roku wykazała w zaniżonej wysokości dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, co spowodowane zostało zawyżeniem kosztów uzyskania przychodów. Do zawyżenia, w ocenie organów podatkowych, doszło między innymi w wyniku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków udokumentowanych fakturami za świadczone usługi w zakresie doradztwa.

W ocenie organów podatkowych, poniesienie przez skarżącą opisanych powyżej kosztów można było uznać, gdyż nie wykazują one żadnego związku z uzyskanym przez spółkę przychodem. Organ podatkowy zastosował zatem przepis art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) (dalej ustawa podatkowa), zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy. Stwierdziły one także, że na podatniku ciąży obowiązek wykazania, że istnieje związek przyczynowo-skutkowy poniesionych kosztów z uzyskanym przychodem.

W rozpoznawanej sprawie, w ocenie organów podatkowych, skarżąca takiego związku nie wykazała.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w zaskarżonym wyroku uznał, iż zaskarżona decyzja nie narusza przepisów prawa materialnego, a w rozpoznawanej sprawie nie doszło do uchybień przepisów prawa procesowego.

Sąd stwierdził nadto, iż to na podatniku ciąży obowiązek udowodnienia, iż zlecono i wykonano usługi mające na celu osiągnięcie przychodu, i tym samym istnieje związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy poniesionym nakładem a uzyskanym przychodem.

W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 sierpnia 2004 r. pełnomocnik skarżącej zaskarżył powyższy wyrok w całości.

Rozpoznając niniejszą skargę, Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje. Skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy.

W pierwszej kolejności odnieść się należy do zarzutu uchybienia przez sąd art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów. Nie jest on zasadny. W analizowanym stanie faktycznym sąd administracyjny I instancji nie przeprowadzał dowodów uzupełniających z dokumentów. W związku z tym nie mógł stosować odpowiednio przepisów Kodeksu cywilnego dotyczących dowodów oraz ich oceny. Sąd ten nie mógł przekroczyć granic swobodnej oceny dowodów zgromadzonych w aktach sprawy i tym samym naruszyć art. 2 Konstytucji także z innego powodu. Brak jest bowiem normatywnego ujęcia zasady swobodnej oceny dowodów w postępowaniu sądowno-administracyjnym, a więc zasady, którą sąd musiałby się kierować podczas kontroli legalności zaskarżonych decyzji administracyjnych, w tym podatkowych.

Zadaniem sądu administracyjnego jest bowiem ustalenie, czy materiał dowodowy zgromadzony w postępowaniu podatkowym oceniony został przez organy podatkowe zgodnie z przepisami tego postępowania. Sąd obowiązany jest zatem zbadać, czy swobodna ocena

dowodów nie została przekroczona w postępowaniu podatkowym przez organy podatkowe. Takiego zarzutu w sposób skuteczny nie sformułowano w skardze kasacyjnej, wobec czego nie podlega on rozpatrzeniu przez Naczelną Sąd Administracyjny.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, którego orzeczenie zaskarżono, dokonał kontroli zaskarżonych decyzji pod względem ich zgodności z prawem. Z treści skargi kasacyjnej nie wynika, by skarżąca kwestionowała ten fakt.

Czym innym jest natomiast zakwestionowanie, w całości lub w części, treści rozstrzygnięcia, jakie znalazło się w zaskarżonym w skardze kasacyjnej wyroku. Sąd naruszył przepisy postępowania, gdyż nie zastosował się do dyspozycji art. 145 § 1 pkt 1 lit. „c” Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Sąd administracyjny orzekający w badanej sprawie oddalił skargę, mimo iż naruszone zostały przez organy, które wydały zaskarżone decyzje, przepisy postępowania w sposób, jaki mógł mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Sąd orzekający w tej sprawie nie dostrzegł bowiem, iż naruszone zostały przepisy art. 122, art. 187 oraz art. 191 Ordynacji podatkowej. Niewłaściwe zastosowanie tych przepisów postępowania spowodowało, iż na podstawie przeprowadzonego postępowania podatkowego nie można było wydać decyzji odmawiającej zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez skarżącą spółkę na nabycie od spółki „S.” usług doradczych. Przede wszystkim nie można zgodzić się z konstatacją sądu, iż na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia tego, że poniesione przez niego wydatki można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Tymczasem konsekwencją tej konstatacji jest uznanie przez sąd, że podatnik nie uczynił tego, a więc organy nie mogły uznać przedmiotowych wydatków za koszty uzyskania przychodów. Jest to stanowisko błędne.

Zwrócić należy uwagę, iż obowiązek udowodnienia wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy faktów spoczywa na organie podatkowym. Ta reguła postępowania podatkowego wynika z treści art. 122 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji organ podatkowy musi zabiegać o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, by wydać stosowne orzeczenie. Natomiast treść art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje na inicjatywę organu podatkowego w zakresie zbierania dowodów. Jeżeli zatem, zdaniem organu, materiał przedstawiony przez skarżącą spółkę świadczący o zasadności zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów był niewystarczający, powinien zwrócić się o jego uzupełnienie lub wskazanie dowodów przemawiających za argumentacją strony.

Organy podatkowe formułując tezę o braku związku pomiędzy dokonywanymi wydatkami a osiągniętym przychodem powinny udowodnić brak tego związku. Obowiązane są one przy tym wskazać na konkretne środki i źródła dowodowe, które zawierały informacje przemawiające za takim stanowiskiem i podlegające ocenie organów. Organy obowiązane były wreszcie wskazać, jakimi kryteriami kierowały się dokonując oceny dowodów, tak by można skontrolować, czy ocena ta mieściła się w granicach oceny swobodnej, czy też granice te przekroczyła.

Odnosząc się natomiast do zarzutów skargi kasacyjnej w przedmiocie naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach norm prawa materialnego, należy zwrócić uwagę, iż orzekanie w tym zakresie jest przedwczesne. Rozpoznanie zarzutów dotyczących naruszenia prawa materialnego poprzez jego niewłaściwe zastosowanie lub jego błędną wykładnię będzie bowiem celowe dopiero wówczas, gdy ustalony przez organy stan faktyczny nie będzie nasuwał zastrzeżeń i nie będzie objęty zarzutami kasacyjnymi. Mając powyższe na względzie, na podstawie art. 185 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, orzeczono natomiast o uchyleniu zaskarżonego wyroku.