

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 42/3-4(483-484), 198-204

1998

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, 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 10 kwietnia 1997 r.,
ISA/Po 1909/96

Zagadnienie prawne:

„Zakres możliwości skorzystania przez organ administracji publicznej z uprawnień przewidzianych w art. 38 ust. 2 ustawy o NSA nie zależy od tego, jakie zarzuty sformułuje w skardze skarżący. Wprawdzie art. 38 ust. 2 cytowanej ustawy nie określa prawnych form uwzględnienia skargi, lecz należy przyjąć, że uwzględnienie skargi w całości następuje wskutek:

- uchylenia zaskarżonej decyzji w całości lub w części (w zależności od zakresu zaskarżenia) i orzeczenia w tym zakresie co do istoty sprawy,
- uchylenia zaskarżonej decyzji oraz decyzji organu pierwszej instancji i orzeczenia o istocie sprawy,
- uchylenia zaskarżonej decyzji oraz decyzji organu pierwszej instancji i umorzeniu postępowania pierwszej instancji.

Nie jest natomiast możliwe wydanie na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy o NSA decyzji uchylającej zaskarżoną decyzję i przekazującej sprawę do ponownego rozpoznania przez organ I instancji”.

Z uzasadnienia wyroku: Art. 38 ust. 2 ustawy o NSA stanowi odstępstwo od sformułowanej w art. 110 k.p.a. zasady związania organu administracyjnego wydaną przez siebie decyzją od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia.

Artykuł ten nie określa, jakie uprawnienia do orzekania posiada organ w odniesieniu do własnej, zaskarżonej decyzji. Wynika z niego jedynie ogólnie, że organ ten „może uwzględnić skargę w całości”.

Kryteria, na podstawie których może nastąpić uwzględnienie skargi nie są więc precyzyjne.

T. Woś, w opracowaniu „Postępowanie sądowo-administracyjne”, Wydawnictwo Prawnicze PWN – 1996 r., zdecydowanie odrzuca możliwość weryfikacji własnych decyzji w oparciu o kryteria, które nie pozostają w żadnym związku z funkcją, celem i zakresem postępowania

sądowo-administracyjnego, a więc wyłącznie z punktu widzenia kryteriów trafności, celowości i innych kryteriów pozaprawnych decyzji.

Kontrola przeprowadzana przez NSA jest dokonywana wyłącznie pod względem zgodności z prawem (art. 21 ustawy o NSA) i organ administracji publicznej, który w ramach tego postępowania i niejako w zastępstwie NSA uwzględnia skargę, nie może dokonywać oceny zaskarżonej decyzji w oparciu o inne kryteria niż sąd administracyjny.

Dokonując kontroli organ administracyjny nie jest związany granicami skargi. Oznacza to, że zakres możliwości skorzystania przez organ administracji publicznej z uprawnień przewidzianych w art. 38 ust. 2 ustawy z 11 maja 1995 r. o NSA nie zależy od tego, jakie zarzuty sformułuje w skardze skarżący. Wprawdzie art. 28 ust. 2 cytowanej ustawy nie określa prawnych form uwzględnienia skargi, lecz należy przyjąć, że uwzględnienie skargi w całości następuje wskutek:

- uchylenia zaskarżonej decyzji w całości lub w części (w zależności od zakresu zaskarżenia) i orzeczenia w tym zakresie co do istoty sprawy,
- uchylenia zaskarżonej decyzji oraz decyzji organu pierwszej instancji i orzeczenia o istocie sprawy,
- uchylenia zaskarżonej decyzji oraz decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania I instancji.

Nie jest natomiast możliwe wydanie na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy o NSA decyzji uchylającej zaskarżoną decyzję i przekazującej sprawę do ponownego rozpoznania przez organ pierwszej instancji. Oznaczałoby to bowiem otwarcie nowego toku instancji w sprawie. Strona skarżąca do NSA ostateczną decyzję organu odwoławczego otrzymałaby decyzję kasacyjną cofającą sprawę do punktu wyjścia, czyli do organu pierwszej instancji, zamiast orzeczenia NSA.

W toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym nie może – wskutek decyzji kasacyjnej – zostać uruchomiony nowy tok instancji administracyjnych w sprawie, która już taki tok instancji przeszła i została rozstrzygnięta decyzją ostateczną. Pogląd powyższy wyrażony przez T. Wosia we wskazanym wyżej opracowaniu w całości podziela NSA w niniejszym składzie. Powyższe stanowisko Sądu skutkuje stwierdzeniem nieważności zaskarżonej decyzji jako wydanej z rażącym naruszeniem prawa.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 lutego 1997 r.,
VSA 1604/95

Zagadnienie prawne:

„Paragraf 8 rozporządzenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą z dnia 22 grudnia 1993 r. (Dz.U. Nr 131, poz. 626),

który stanowi, że wnioski o wydanie pozwolenia składa się od dnia ustanowienia kontyngentu celnego należy rozumieć w ten sposób, że termin ten rozpoczyna się od daty wejścia w życie rozporządzenia o ustanowieniu kontyngentu, nie zaś od dnia ogłoszenia go w Dzienniku Ustaw.

Od powyższej daty bowiem podjęte czynności wywołują określone skutki prawne”.

Z uzasadnienia wyroku: Decyzją z 16 sierpnia 1995 r. Minister Współpracy Gospodarczej z Zagranicą odmówił wydania pozwolenia Miejskiemu Przedsiębiorstwu Komunikacyjnemu w ... na przywóz w 1995 r. niektórych autobusów z zagranicy z powodu wcześniejszego rozdysponowania ustanowionego kontyngentu.

W decyzji powołano art. 54 ust. 2 w związku z art. 55 ustawy z 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 4 lipca 1995 r. w sprawie ustanowienia kontyngentów celnych na niektóre autobusy przywożone z zagranicy (Dz.U. Nr 8, poz. 410), rozporządzenie Ministra WGzZ z 22 grudnia 1993 r. w sprawie sposobu rozdysponowania kontyngentów oraz postępowania w sprawach wydawania pozwoleń na wywóz i przywóz w obrocie towarowym z zagranicą (Dz.U. Nr 131, poz. 626).

W uzasadnieniu powyższej decyzji stwierdzono, że rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 lipca 1995 r. (Dz.U. Nr 81, poz. 410) został ustanowiony kontyngent celny. Rozdysponowanie kontyngentu następuje na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra WGzZ z 22 grudnia 1993 r. (Dz.U. Nr 131, poz. 626). Zgodnie z tymi przepisami, rozdysponowanie kontyngentów następuje w drodze wydawania pozwoleń na wywóz i przywóz na podstawie wniosków składanych przez podmioty gospodarcze, dokonujące obrotu towarowego z zagranicą od dnia ustanowienia kontyngentu. Mając na uwadze, że kontyngent na niektóre autobusy przywożone z zagranicy został wcześniej rozdysponowany, organ orzekający odmówił wydania pozwolenia.

Powyższą decyzję zaskarżyło Miejskie Przedsiębiorstwo Komunikacyjne w ... wnosząc o jej uchylenie. W skardze zarzucono, że wniosek o uzyskanie pozwolenia na przywóz autobusów został złożony 10 sierpnia 1995 r.

Zdaniem skargi Minister wydał stosowne decyzje, przydzielając cały kontyngent z pominięciem prawidłowo złożonych wniosków i bez ich merytorycznego rozpatrzenia.

W odpowiedzi na skargę, organ orzekający wniósł o jej oddalenie. Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Zarzuty skargi są zasadne. Rozporządzenie Ministra WGzZ z 22 października 1993 r. w sprawie sposobu rozdysponowania kontyn-

gentów oraz postępowania w sprawach wydawania pozwoleń na wywóz i przywóz w obrocie towarowym z zagranicą (Dz.U. Nr 131, poz. 626) ustala w § 1 ust. 1 kryteria, które winny być uwzględnione przy wydawaniu pozwoleń. Jednocześnie w ust. 2 stanowi, że jeżeli podmioty ubiegające się o udzielenie pozwolenia na wywóz lub przywóz towaru objętego kontyngentem spełniają w równym stopniu kryteria wymienione w ust. 1, pierwszeństwo w uzyskaniu pozwolenia przysługuje podmiotowi wykorzystującemu w produkcji towar, którego dotyczy ustanowiony kontyngent. Sformułowania te więc zakładają, że organ orzekający bada złożone wnioski, porównując ich zasadność wg ustalonych kryteriów i wybiera wnioski odpowiadające § 1 ust. 1, stosując jednocześnie ust. 2 cyt. § 1. Z tego by wynikało, że organ orzekający winien zapewnić wystarczający okres, by osoby prawne zainteresowane w uzyskaniu pozwolenia mogły się zapoznać z przepisami i przygotować odpowiednie wnioski, które następnie będą przez organ właściwy rozważone.

Termin ten to *vacatio legis* ustalone w § 3 rozporządzenia Rady Ministrów z 4 lipca 1995 r. w sprawie ustanowienia kontyngentów celnych na niektóre autobusy przywożone z zagranicy, opublikowanym w Dz.U. Nr 81, poz. 410 z 13 lipca 1995 r. W przepisie tym stwierdza się, że rozporządzenie wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Zdaniem sądu administracyjnego, należy oddzielić datę wejścia w życie cyt. rozporządzenia od daty ogłoszenia aktu normatywnego. Dla aktów normatywnych wchodzących w życie z dniem ogłoszenia – dzień prawnego ogłoszenia stanowi początek ich mocy obowiązującej, a w tym przypadku dla wchodzących później, oznaczony w nich dzień po dniu ich prawnego ogłoszenia. Zasada jest bowiem, że akt normatywny wchodzi w życie, czyli obowiązuje od momentu, który sam określa jako początek swojego obowiązywania.

Z tych przyczyn § 2 rozporządzenia MWGzZ z 22 grudnia 1993 r. (Dz.U. Nr 131, poz. 626), który stanowi, że wnioski o wydanie pozwolenia składa się od dnia ustanowienia kontyngentu celnego należy rozumieć w ten sposób, że termin ten rozpoczyna się od daty wejścia w życie rozporządzenia o ustanowieniu kontyngentu, nie zaś od dnia ogłoszenia go w Dzienniku Ustaw.

Od powyższej daty bowiem podjęte czynności wywołują określone skutki prawne.

Organ orzekający przez błędną wykładnię rozporządzenia Ministra WGzZ z 22 grudnia 1993 r. rażąco naruszył prawo, pozbawiając w istocie osoby zainteresowane możliwości skutecznego starania się o uzyskanie pozwolenia na przywóz towarów w ramach kontyngentu celnego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 czerwca 1997 r.,
III SA 450/96

Zagadnienie prawne:

„W świetle przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) brak jest podstaw do stwierdzenia, że rozporządzenie lub korzystanie z rzeczy stanowiącej własność osobistą podatnika podatku VAT i nie związanej z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, podlega opodatkowaniu tym podatkiem, o ile nie spełnia warunków określonych w art. 5 tej ustawy”.

Z uzasadnienia wyroku: W wyniku kontroli podatkowej działalności gospodarczej podatnika ustalono, że oprócz handlu prowadzi on także usługi w zakresie wynajmu garażu.

W związku z tym Urząd Skarbowy dokonał wymiaru podatku od towarów i usług za okres wynajmu garażu oraz ustalił zobowiązanie podatkowe w zakresie sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia podano, że wynajem garażu podlegał opodatkowaniu wymienionym podatkiem. Podatnik nie uwzględnił w prowadzonej ewidencji przychodu uzyskanego z tego tytułu oraz podatku należnego.

Naruszył w ten sposób dyspozycję art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

W odwołaniu od decyzji organu podatkowego I instancji skarżący wyjaśnił, że garaż stanowił jego osobistą własność i nie jest wprowadzony do ewidencji środków trwałych prowadzonej przez niego firmy. Ponadto podniósł, że na mocy art. 7 ust. 5 pkt 5 w związku z art. 4 pkt 7 i 8 ustawy o podatku od towarów i usług, odsprzedaż a także najem towarów używanych są zwolnione od podatku.

Izba Skarbowa, działając na podstawie art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a., uchyliła zaskarżoną decyzję i ustaliła zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług od nie zaewidencjonowanej sprzedaży na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.). W motywach decyzji podano, iż pojęcie „odsprzedaży towarów” nie jest równoznaczne z ustawową definicją „sprzedaży towarów”.

Odsprzedaż w rozumieniu ustawy polega na przeniesieniu własności towarów, nie zaś na świadczeniu usług. Stąd wynajem garażu, jako że jest to usługa, nie jest objęty dyspozycją art. 7 ust. 1 pkt 5 cyt. ustawy i podlega opodatkowaniu. Nie ma znaczenia, że garaż będący przedmiotem najmu stanowi osobistą własność podatnika i nie jest wprowadzony do ewidencji środków trwałych firmy. Wynika to z konstrukcji podatku od towarów i usług, która zakłada, że opodatkowaniu podlegają wszystkie czynności wymienione w art. 2 ustawy z 8 stycznia

1993 r. bez względu na to czy są związane z wykonywaniem działalności gospodarczej przez podatnika czy też nie.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżący wniósł o uchylenie decyzji organu odwoławczego, zarzucając jej naruszenie przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Zaskarżona decyzja zapadła z naruszeniem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zwanej w dalszym ciągu ustawą o VAT, nie zaś art. 7 ust. 1 pkt 5 w związku z art. 4 pkt 7 i 8. Należy bowiem podzielić pogląd wyrażony przez Izbę Skarbową w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, że pojęcie „odsprzedaż towarów używanych” (art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy) nie obejmuje najmu, jako formy świadczenia usług. Odsprzedaż towarów w swojej istocie oznacza przeniesienie ich własności, z czym nie łączy się świadczenie usług.

Przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT stanowi, iż podatnikiem tego podatku jest osoba fizyczna, wykonująca we własnym imieniu i na własny rachunek czynności wymienione w art. 2 tej ustawy, a więc i odpłatne świadczenie usług najmu, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania ich w sposób częstotliwy, nawet jeżeli wykonane zostały jednorazowo. W świetle bowiem omawianych przepisów, zdaniem Sądu Administracyjnego, ustawodawca nakłada na organy podatkowe obowiązek ustalenia zamiaru osoby świadczącej usługi najmu, a więc czy je wykonuje w sposób częstotliwy czy też nie, aby traktować ją jako podatnika VAT. Organy podatkowe w niniejszej sprawie nie dokonały jakichkolwiek ustaleń w tym przedmiocie. Przyjęły mechanicznie, że skoro skarżący jest podatnikiem VAT z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, to jakiegokolwiek czynności związane z korzystaniem z garażu, stanowiącego własność osobistą, podlegają również opodatkowaniu tym podatkiem.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego okoliczności sprawy nie świadczą o tym, iżby skarżący z tytułu zawarcia umowy najmu garażu nie wprowadzonego do ewidencji środków trwałych dla celów prowadzonej działalności gospodarczej mógł być traktowany w omawianym zakresie jako podatnik tego podatku.

Przed wszystkim w aktach sprawy brak jest dowodu, że czynności związane z wynajmem garażu wykonywane były przez skarżącego w sposób częstotliwy, a więc żeby wynajmował przedmiotowy garaż różnym podmiotom lub by usługi te (dotyczące garażu) były świadczone w oparciu o różne stosunki prawne. Z akt sprawy wynika natomiast, że wynajem garażu był przedmiotem jednej umowy, zawar-

tej z jednym najemcą na czas określony. Nie można więc traktować tej czynności jako wykonywanej z zamiarem świadczenia usługi najmu w sposób częstotliwy.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, okoliczności sprawy nie uzasadniają takiej konstatacji.

Także w świetle przepisów ustawy o VAT brak jest podstaw do stwierdzenia, że rozporządzenie lub korzystanie z rzeczy stanowiącej własność osobistą podatnika podatku VAT i nie związanej z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, podlega opodatkowaniu tym podatkiem, o ile nie spełnia warunków określonych w art. 5 ustawy o VAT. Odmienna wykładnia przepisów ustawy o podatku VAT prowadziłaby do wniosku o bezprzedmiotowości w omawianym zakresie regulacji prawnych dotyczących opłaty skarbowej. Nadto oznaczałoby znaczne podwyższenie obciążeń fiskalnych, zważywszy na podstawową stawkę w podatku VAT – 22% oraz 1% opłaty skarbowej od podstawy jej obliczenia jak chodzi o umowę najmu.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, w ocenie NSA, stwierdzone naruszenia prawa materialnego miały wpływ na wynik sprawy, gdyż doprowadziły do wymiaru podatku VAT bez uzasadnionej podstawy. W związku z tym, że wady dotyczyły decyzji organów podatkowych obu instancji wydanych w sprawie należało je uchylić w oparciu o przepis art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368) oraz orzec o zwrocie kosztów postępowania sądowego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 października 1997 r., VSA 1071/96

Zagadnienie prawne:

„Fakt oddania samochodów, sprowadzonych przez podmiot zagraniczny jako przedmiot wkładu niepieniężnego do odpłatnego użytkowania osobom trzecim pozbawia te samochody przywileju zwolnienia od cła na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 39 Prawa celnego, bowiem w takiej sytuacji z uprawnień przysługujących podmiotowi zagranicznemu korzystałyby inne nieuprawnione osoby”.

Z uzasadnienia wyroku: Dyrektor Urzędu Celnego w Warszawie zwolnił od cła na podstawie art. 37 ust. 5 ustawy z 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym samochody osobowe sprowadzone przez Spółkę ...

Prezes Głównego Urzędu Ceł stwierdził nieważność decyzji Dyrektora UC w Warszawie, a następnie Dyrektor ten wymierzył należności celne od sprowadzonych przez Spółkę samochodów.

Po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji Prezes Głównego Urzędu Ceł utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję w przedmiocie wymiaru cła