

# Zbigniew Szonert

---

## Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

---

Palestra 51/5-6(581-582), 301-305

---

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](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 23 listopada 2005 r., sygn. akt I FSK 269/05**

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonym wyrokiem z 9 grudnia 2004 r., III SA/Wa 406/04, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę Arkadiusza K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z 24 listopada 2003 r., (...), w przedmiocie podatku od towarów i usług za marzec 2001 r.

W uzasadnieniu Sąd wskazał, że podatnik Arkadiusz K. w deklaracji VAT-7 za marzec 2001 r. dokonał odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktury zakupu samochodu innego niż osobowy. W deklaracji wykazał kwotę zwrotu bezpośredniego, która została mu zwrócona na rachunek bankowy. Wraz z deklaracją za ten miesiąc podatnik złożył zaświadczenie o przeprowadzonym badaniu technicznym pojazdu, opis dokonanych zmian w pojeździe oraz dowód rejestracyjny, z którego wynika, iż samochód Fiat Brava został zarejestrowany jako ciężarowy. Skarżący twierdzi także, iż do deklaracji dołączył również dokument homologacji pojazdu, czego nie potwierdzają organy podatkowe.

Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej w zakresie rozliczenia podatku za marzec 2001 r. Urząd Skarbowy uznał, iż nie przysługiwało skarżącemu prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem samochodu Fiat Brava i zwrot bezpośredni podatku.

W złożonym odwołaniu podatnik podniósł, iż wsteczne pozbawienie go prawa do odliczenia nastąpiło z naruszeniem przepisów obowiązujących w momencie zawarcia transakcji kupna samochodu.

Izba Skarbowa w W. wezwała podatnika do złożenia świadectwa homologacji przedmiotowego samochodu.

Wobec niezłożenia wyjaśnień i żądanych dokumentów, organ odwoławczy rozpoznał odwołanie w oparciu o materiał zgromadzony przez Urząd Skarbowy. Organ odwoławczy

nie uwzględnił odwołania i decyzją z 24 listopada 2003 r., (...) utrzymał w mocy decyzję Urzędu Skarbowego.

Dyrektor Izby Skarbowej uznał, że skoro strona nie okazała świadectwa homologacji, zatem nie nabyła prawa do odliczenia zwrotu podatku, jaki zapłaciła przy zakupie samochodu.

Na powyższą decyzję Arkadiusz K. złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, żądając stwierdzenia niezgodności z prawem tej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie podzielił argumentów podatnika i zaskarżonym wyrokiem oddalił skargę Arkadiusza K.

Na powyższe orzeczenie pełnomocnik skarżącego wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje: Skarga kasacyjna nie jest zasadna, gdyż podniesione w tym środku odwoławczym zarzuty nie są trafne.

Naczelny Sąd Administracyjny nie jest uprawniony do powtórnego badania zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego w jego całokształcie. Nie ma bowiem analogii między dwuinstancyjnym postępowaniem przed sądami administracyjnymi a administracyjnym postępowaniem odwoławczym (zob. postanowienie z 15 marca 2004 r., FSK 258/04 – „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 7, s. 53).

W rozpoznawanej skardze kasacyjnej jej autor powołał się na obie podstawy, określone w art. 174 pkt 1 i 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Odnośnie do pierwszej podstawy kasacyjnej skarżący zarzucił naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię i niewłaściwe zastosowanie.

Zgodnie z art. 174 pkt 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi naruszenie prawa materialnego może nastąpić w dwojakiej postaci. Po pierwsze, przez błędną wykładnię. Po drugie, przez niewłaściwe zastosowanie. Autor skargi, zarzucając naruszenie wyżej wskazanych przepisów, powołał się na oba typy naruszeń norm prawa materialnego, które wzajemnie się wykluczają.

Jak powszechnie się przyjmuje, błędna wykładnia polega na mylnym rozumieniu treści lub znaczenia przepisu prawnego. Natomiast druga postać naruszenia prawa materialnego, a mianowicie niewłaściwe zastosowanie, może polegać bądź na wadliwym wyborze normy prawnej, bądź mylnej subsumcji. Wadliwy wybór normy prawnej, określanej jako pogwałcenie prawa w ścisłym znaczeniu (*terror contra ius in thesi larum*) polega na zastosowaniu normy nieistniejącej lub na przyjęciu, że brak jest przepisu, podczas gdy on w rzeczywistości istnieje.

Jest to dość rzadko występująca postać błędu, zachodząca najczęściej w okresie zmian legislacyjnych i przy stosowaniu przepisów intertemporalnych. Natomiast błąd w subsumcji polega na wadliwym podciągnięciu ustalonego stanu faktycznego pod przepis prawny i wadliwym określeniu skutków prawnych wynikających z tego przepisu.

Skarga kasacyjna nie zawiera wskazania, która postać naruszenia prawa materialnego miała miejsce.

Naczelny Sąd Administracyjny w związku z treścią art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie jest zobowiązany ani uprawniony do precyzowania, uzupełniania lub domyślenia się w zakresie powołanych przez wnoszącego skargę kasacyjną podstaw kasacyjnych (zob. wyrok NSA z 23 listopada 2004 r., FSK 1208/04).

Podatnikom nabywającym samochody inne niż osobowe, które nie posiadają homologacji producenta lub importera wymaganej dla tego rodzaju samochodów, nie przysługuje

prawo do obniżenia podatku należnego oraz do zwrotu różnicy podatku, o kwotę podatku naliczonego związanego z nabyciem tych samochodów.

Rozbieżności zachodziły jedynie w zakresie prawidłowości dokonanych ustaleń, odnoszących się do świadectwa homologacji przedmiotowego pojazdu.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących naruszenia wskazanych wcześniej przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, należy podkreślić, że w judykaturze ugruntowany jest pogląd, że z faktu, iż skarga kasacyjna jest środkiem odwoławczym od wyroku sądu administracyjnego pierwszej instancji, wynika, że podstawą skargi może być jedynie naruszenie przez ten sąd przepisów postępowania sądownoadministracyjnego (tak np. wyrok NSA z 24 czerwca 2004 r., FSK 191/04). Nie mogą natomiast stanowić podstawy skargi kasacyjnej przepisy stosowane przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji (zob. wyrok NSA z 25 maja 2004 r., FSK 108/04; wyrok NSA z 25 maja 2004 r., FSK 81/04; wyrok NSA z 19 maja 2004 r., FSK 80/04 – ONSAiWSA 2004, nr 1, poz. 12).

Zatem zarzut oparty na podstawie określonej w art. 174 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi musi być skierowany przeciwko wyrokowi sądu, a nie przeciwko decyzji organu podatkowego. Skoro zawarte w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej odnosiły się wyłącznie do postępowania administracyjnego, a skarżący nie powiązał tych zarzutów z naruszeniem przez sąd art. 145 § 1 pkt 1 lit. c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ich badanie wykraczało poza zakres kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego wyznaczony przez art. 183 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Pozostaje więc do merytorycznej oceny zarzut naruszenia przepisu art. 106 § 3 i § 4 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Autor skargi kasacyjnej uzasadnia powyższy zarzut tym, że jego zdaniem, sąd pierwszej instancji z urzędu powinien dopuścić dowód ze świadectwa homologacji, uprzednio zwracając się w tym celu do organu administracyjnego, prowadzącego rejestrację pojazdów. Stanowisko to nie jest trafne, i to z dwóch powodów. Po pierwsze, zasadą jest to, że sąd administracyjny orzeka na podstawie materiału faktycznego i dowodowego zgromadzonego w postępowaniu podatkowym. Natomiast w postępowaniu przed sądem postępowanie dowodowe może być prowadzone tylko jako uzupełniające i ograniczone wyłącznie do dowodu z dokumentu. Zgodnie bowiem z art. 106 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie.

Z przepisu art. 106 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wynika, że sąd pierwszej instancji nie ma obowiązku przeprowadzania z urzędu postępowania zmierzającego do poszukiwania dowodów z dokumentu. Sąd Administracyjny bowiem powołany jest do kontroli legalności decyzji administracyjnej. W przypadku dokonania ustaleń co do wadliwości postępowania dowodowego, przeprowadzonego przez organ podatkowy, sąd ma obowiązek uchylić ten akt, stosownie do treści art. 145 § 1 pkt 1 lit. c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Nie jest zaś zobowiązany ani uprawniony do poprawiania lub uzupełniania tego postępowania dowodowego.

Z tych też względów Naczelny Sąd Administracyjny, na podstawie art. 184 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, oddalił skargę kasacyjną.

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z 22 listopada 2005 r., sygn. akt FSK 2544/04**

Zagadnienie prawne:

**Wyrok, jaki zapadł w sprawie karnej, o której informują strony skarżące, nie kształtuje stosunku prawnopodatkowego będącego przedmiotem kontroli orzeczenia sądowniego przeprowadzanej przez Naczelną Sąd Administracyjny. Nie ma więc on znaczenia dla rozpatrywanej sprawy.**

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonym wyrokiem z 13 maja 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, w sprawie 1/III SA 1998/02, oddalił skargę Kazimierza i Małgorzaty G. na decyzję Izby Skarbowej w O. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2000.

Zaskarżoną decyzją utrzymano w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w O. określającą Małgorzacie i Kazimierzowi G. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2000, zaległość podatkową oraz odsetki za zwłokę.

W rozpoznawanej sprawie organy podatkowe ustaliły, iż w 2000 roku skarżący, na podstawie umów renty z 22 stycznia 1998 r., przekazali na rzecz Kazimierza i Henryka G. kwotę 44 000 zł, którą następnie wykazali w odliczeniach od podatku. Oceniając treść opisanych wyżej umów, organy podatkowe uznały, iż nie zawierają one istotnych cech umowy renty oraz że wynika z nich, iż chodzi o trzy odrębne świadczenia. Podkreślono, iż umowy te nie zostały zawarte w wymaganej dla umowy renty formie aktu notarialnego.

W konsekwencji, organy podatkowe uznały, iż podatnicy nie mieli prawa do odliczenia od dochodu kwoty przekazanej na rzecz Kazimierza i Henryka G. w ramach postanowień umowy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w zaskarżonym wyroku stwierdził, iż wyżej wymieniona decyzja Izby Skarbowej w O. jest zgodna z obowiązującym w dniu jej wydania prawem materialnym, jak i z przepisami postępowania administracyjnego.

W skardze kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego pełnomocnik skarżących zaskarżył wskazany powyżej wyrok w całości, zarzucając mu między innymi:

2) naruszenie przepisów postępowania, a mianowicie art. 106 § 3 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270), polegające na nieuwzględnieniu przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie złożonego w piśmie z 12 maja 2004 r. wniosku dowodowego skarżących o zażądanie z Sądu Okręgowego w O. – VII Wydział Karny Odwoławczy odpisu prawomocnego wyroku tego sądu z 6 maja 2004 r., (...) i dopuszczenie dowodu z tego dokumentu na okoliczność, iż skarżący nie są winni podania nieprawdy w zeznaniach podatkowych za 1998, 1999 i 2000 rok, które miało polegać na nienależnym odliczeniu od swojego dochodu kwot rent wskazanych w umowach o rentę.

Nieuwzględnienie powyższego wniosku uniemożliwiło skarżącym wykazanie, iż ocena przedmiotowych umów rentowych oraz zeznań podatkowych złożonych przez skarżących w 1999 i 2000 roku powinna być odmienna od oceny dokonanej przez organy podatkowe.

Wskazując na powyższe podstawy, pełnomocnik skarżących wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Olsztynie do ponownego rozpoznania.

Dyrektor Izby Skarbowej w O. wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Rozpoznając niniejszą sprawę, Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje. Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, wobec czego podlega oddaleniu.

Autor skargi kasacyjnej wskazał na obrazę przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie przepisu art. 106 § 3 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, z powodu nieuwzględnienia przez ten Sąd wniosku w przedmiocie dopuszczenia dowodu z dokumentu, jakim jest wyrok Sądu Okręgowego w O. z 6 maja 2004 r. (...).

Zarzut naruszenia przepisów postępowania w zakresie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za 2000 r. nie został skutecznie sformułowany, gdyż sąd nie musiał uwzględnić wniosku w przedmiocie dopuszczenia dowodu z dokumentu, jakim jest wyrok Sądu Okręgowego w O. z 6 maja 2004 r. (...). Wyrok, jaki zapadł w sprawie karnej, o której informują strony skarżące, nie kształtuje bowiem stosunku prawnopodatkowego będącego przedmiotem kontroli orzeczenia sądowego przeprowadzanej przez Naczelny Sąd Administracyjny. Nie ma więc on znaczenia dla rozpatrywanej sprawy. Treść tego wyroku nie przesądza więc o tym, czy przedmiotowe świadczenie pieniężne, o które pomniejszono podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 rok, miało charakter renty lub innego trwałego ciężaru. Nie decyduje więc o jego prawnopodatkowym charakterze.

Mając powyższe na względzie, na podstawie art. 184 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, orzeczono o oddaleniu skargi.