

**Wyrok z dnia 6 stycznia 1999 r.**

**III RN 99/98**

**Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, w myśl którego przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wyrok z dnia 29 kwietnia 1998 r., K. 17/97, OTK 1988 r. nr 3, poz. 30), w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe, są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP, choć odnosi się bezpośrednio tylko do brzmienia tych przepisów wprowadzonego ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640), uwzględniane musi być także przy stosowaniu tych przepisów w ich poprzedniej redakcji.**

Przewodniczący SSN: Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Walerian Sanetra (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 stycznia 1999 r. sprawy ze skargi Adama M. na decyzję Izby Skarbowej w R. z dnia 28 grudnia 1995 r. [...] w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za miesiąc kwiecień 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 14 października 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

### **U z a s a d n i e**

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 14 października 1997 r. [...], którym uchylona została decyzja Izby Skarbowej w

R. z dnia 28 grudnia 1995 r. w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za kwiecień 1994 r. Wyrokowi temu zarzucono, iż narusza on: 1. art. 27 ust. 4 i 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50) w brzmieniu obowiązującym w 1994 r., 2. art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) oraz 3. art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Drugi Urząd Skarbowy w R. decyzją z dnia 10 kwietnia 1995 r. ustalił Adamowi M., właścicielowi „I.T.-S.”, podatek od towarów i usług za kwiecień 1994 r. w kwocie 19.616.000 zł z równoczesnym podwyższeniem podatku należnego na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług. W uzasadnieniu tej decyzji podano, że w wyniku przeprowadzonej w okresie od 17 października do 7 grudnia 1994 r. kontroli ustalono, że Adam M. w rozliczeniu za kwiecień 1994 r. zawyżył podatek naliczony o 189.671.000 zł. oraz zaniżył podatek należny o 715.000 zł. Zawyżenie podatku naliczonego o 188.969.000 zł nastąpiło na skutek tego, że podatnik zaliczył zakupione z importu autobusy (za 603.840.000 zł) oraz zapłacony w związku z tą transakcją podatek (w kwocie 188.968.000 zł) do zakupów związanych ze sprzedażą opodatkowaną, a następnie podatek ten odliczył od podatku należnego. Zakupione autobusy - według ustaleń organu pierwszej instancji - miały służyć działalności zwolnionej od podatku, co wynika z umowy zawartej przez podatnika z Zarządem Transportu Miejskiego w R. w dniu 2 marca 1994 r., a więc - stosownie do art. 20 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. - obniżenie podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie autobusów nie przysługiwało. Ustalony stan faktyczny - zdaniem organu pierwszej instancji - uzasadniał zastosowanie również art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z 1993 r. W odwołaniu od powyższej decyzji zarzucono, że organ pierwszej instancji nie przeprowadził samodzielnie postępowania podatkowego i przyjął w całości kwestionowane ustalenia kontroli skarbowej. Wbrew ustaleniom organu pierwszej instancji, zakupione autobusy przeznaczone były do prowadzenia działalności zarówno zwolnionej od podatku VAT, jak i podatkiem tym obciążonej. Błędnie przyjęto więc, że zakupione autobusy miały służyć do realizacji usług wyłącznie zwolnionych przedmiotowo od podatku od towarów i usług. W tej sytuacji prawidłowo określono w deklaracji podatkowej za kwiecień 1994 r., uwzględniając treść art. 20 ust. 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r., podatek od towarów i usług za ten miesiąc. Taki sposób postępowania nie został też zakwestionowany w czasie kontroli

przeprowadzonych przez pracowników Urzędu Skarbowego w R. w czerwcu i lipcu 1994 r., w wyniku których zwrócono odwołującemu 220.000.000 zł. Izba Skarbowa w R. (decyzją z dnia 28 grudnia 1995 r.) utrzymała w mocy powyższą decyzję z równoczesnym podtrzymaniem ustaleń dotyczących jej podstawy faktycznej i prawnej. Organ odwoławczy stwierdził ponadto, że Adam M. świadczył usługi przewozowe w komunikacji miejskiej, które są przedmiotowo zwolnione od podatku od towarów i usług (poz. 5 załącznika nr 2 do ustawy z 8 stycznia 1993 r. w brzmieniu obowiązującym w 1994 r.), a więc nie mógł - nawet pomimo tego, że usług takich nie świadczył w kwietniu 1994 r. - odliczyć podatku naliczonego związanego z zakupem autobusów, gdyż naruszało to art. 20 ust. 2 ustawy z 1993 r.

Po rozpoznaniu skargi Adama M. Naczelny Sąd Administracyjny uchylił decyzję Izby Skarbowej w R. W motywach wyroku wyrażono wątpliwość co do konstytucyjności art. 27 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, a następnie powołując się ogólnie na orzecznictwo NSA wyrażono pogląd, że „sankcję z art. 27 ust. 5 pkt 2 można stosować wyłącznie w razie odrzucenia przez organy ewidencji jako dowodu w postępowaniu i tylko wtedy, gdy podatnik części obrotu nie ewidencjonował w ogóle lub zrobił to w sposób uniemożliwiający określenie zobowiązania podatkowego”. Jeśli więc podatnik prowadzi ewidencję, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy, w sposób zgodny z danymi zawartymi w dokumentach (wierność danych ewidencjonowanych), to brak podstaw do stosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. Sąd ponadto stwierdził, że jeśli pracownicy Urzędu Skarbowego w R. przeprowadzili w czerwcu i lipcu 1994 r. kontrole i nie stwierdzili nieprawidłowości, a - wprost przeciwnie - skarżącemu zwrócono nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 1994 r., to późniejsze określenie podatku VAT w innej wysokości jest przerzuceniem błędów organu na podatnika.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej w szczególności podniesiono, że zgodnie z art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnicy obowiązani są do prowadzenia ewidencji zawierającej kwoty określone w art. 20 (między innymi kwoty podatku naliczonego związane ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną od podatku), dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokość podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny oraz kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu lub zwrotowi z tego urzędu oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej. Z przepisu tego wynika więc obowiązek takiego prowadzenia ewidencji dla celów

podatku od towarów i usług, aby wykazane w niej dane umożliwiały prawidłowe obliczenie podatku. Zobowiązanie w podatku od towarów i usług powstaje bowiem z mocy prawa i podatnicy sami dokonują obliczenia podatku za okresy miesięczne, którego wysokość przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej (art. 10 ust. 2 i art. 26 ustawy z 8 stycznia 1993 r.). Oczywiście więc jest, że przy tego rodzaju konstrukcji podatku od towarów i usług naruszenie przez podatnika ustawowych obowiązków prowadzenia ewidencji powoduje określone konsekwencje, o których mowa w art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. W świetle takiego stanu prawnego przedstawiony wyżej pogląd Sądu co do stosowania art. 27 ust. 5 uważa się za odosobniony i całkowicie błędny. Zarówno bowiem w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (np. wyrok z 16 czerwca 1995 r., SA/Gd 1285/94, Prawo Gospodarcze, nr 12, str. 39), jak i Sądu Najwyższego (wyrok z 25 lutego 1998 r., III RN 131/97) przyjęto, że w przypadku naruszenia przez podatnika obowiązku prawidłowego prowadzenia ewidencji, dotyczącego określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania bądź też zawyżenia podatku naliczonego, organ podatkowy obowiązany jest do stosowania sankcji z art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. Uwzględnienie więc w dalszym postępowaniu podatkowym poglądu Sądu, że prowadzenie ewidencji zgodnie z danymi wynikającymi z dokumentów dotyczących określonych operacji gospodarczych wyłącza możliwość stosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 spowoduje, wobec związania tą oceną prawną organu (art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), wydanie decyzji - w przypadku ustalenia braku podstaw do zmniejszenia podatku należnego o podatek naliczony związany z kupnem autobusów - rażąco naruszającej art. 27 ust. 4 i ust. 5 pkt 2 ustawy z 1993 r.

Ponadto, zdaniem Pierwszego Prezesa NSA, stosownie do treści art. 328 § 2 KPC, który w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym ma odpowiednie zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, uzasadnienie wyroku powinno zawierać wskazanie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku. W świetle takiej - odpowiednio stosowanej - regulacji, uwzględniającej kompetencje Naczelnego Sądu Administracyjnego, oczywiście jest, że uzasadnienia tego Sądu powinny zawierać między innymi szczegółowe powody rozstrzygnięcia, a w tym - w wyrokach uchylających decyzje - dokładne wymienienie tych przyczyn, które stosownie do treści art. 22 ust. 2 ustawy o NSA uzasadniają uchylenie decyzji. Kwestionowany wyrok nie spełnia powyższych wymogów. Sąd bowiem, uchylając zaskarżoną decyzję nie tylko w zakresie ustalenia sankcji, ale również w

części dotyczącej określenia podatku od towarów i usług za kwiecień 1994 r., w istocie rzeczy nie podał jakichkolwiek przyczyn takiego rozstrzygnięcia. Sam fakt bowiem, że pracownicy Urzędu Skarbowego w R. w czerwcu i lipcu 1994 r. przeprowadzili kontrole podatkowe w firmie prowadzonej przez Adama M., a następnie zwrócili mu zgodnie ze sporządzoną przez niego deklaracją podatkową nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 1994 r., niczego przecież nie przesądza, skoro równocześnie niesporne jest, że przeprowadzona w październiku i listopadzie 1994 r. kontrola skarbową zakwestionowała prawidłowość obliczenia podatku i określiła go w innej wysokości, stosownie do art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto, Sąd zarzucając organowi dokonanie błędnych ustaleń faktycznych, nie wskazał jednocześnie, o jakie konkretnie ustalenia chodzi i jaki mają one wpływ na wynik sprawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie zasługuje na uwzględnienie. Zajmując takie stanowisko, Sąd Najwyższy w niniejszym składzie miał na uwadze zwłaszcza rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego zawarte w jego wyroku z dnia 29 kwietnia 1998 r., K 17/97 (OTK 1998 Nr 3, poz. 30). Orzeczono w nim, że przepisy art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie, w jakim dopuszczają stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej określonej przez tę ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe, są niezgodne z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W następstwie tego orzeczenia wydane zostało obwieszczenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1998 r. o utracie mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. (Dz.U. Nr 139, poz. 905). Wprawdzie utrata mocy obowiązującej wskazanych przepisów dotyczy ich w brzmieniu przyjętym w nowelizacji z 21 listopada 1996 r. (ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej, Dz.U. Nr 137, poz. 640), tym niemniej powody, które legły u podstaw takiego rozstrzygnięcia są w pełni aktualne także w odniesieniu do uregulowań prawnych ustawy z 8 stycznia 1993 r., które stanowiły podstawę podwyższenia podatku należnego od Adama M., a nawet więcej, jeszcze mocniej przemawiają za stanowiskiem, którego istota zawarta jest w poglądzie wyrażonym w wyroku Trybunału

Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. Przed nowelizacją ustawy z 8 stycznia 1993 r. przepisy art. 27 były bowiem dla podatników bardziej restrykcyjne (przewidywały podwyższenie ustalonego podatku o 100% - art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy lub zwiększenie podatku należnego o kwotę trzykrotnego zawyżenia podatku naliczonego - art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy), a jednocześnie przepis art. 2 Konstytucji RP, z którym - według Trybunału Konstytucyjnego koliduje art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. (Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej) - ma takie samo brzmienie jak dawny art. 1 przepisów konstytucyjnych pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnym stosunku między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426 ze zm.). Umorzenie wcześniej toczącego się postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie z dnia 5 marca 1997 r., K 26/95, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego rok 1997, poz. 37, Warszawa 1998) nastąpiło ze względów pozamerytorycznych, a mianowicie w związku z uznaniem przez ten organ, że nowa regulacja (po nowelizacji art. 27 przez ustawę z 21 listopada 1996 r.) poprawia sytuację podatników, przy czym „z tego punktu widzenia dotychczasowa norma z art. 27 ust. 5 ustawy o VAT - pomijając stopień prawdopodobieństwa jej stosowania - została skonsumowana przez omówioną wyżej ustawę nowelizującą z wyraźną korzyścią dla podatnika”.

W ocenie Sądu Najwyższego orzekającego w niniejszym składzie, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z 29 kwietnia 1998 r. jest zasadne, jakkolwiek można mieć wątpliwości co do sposobu i zakresu utraty mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r., gdyż dotyczy ona ich tylko w pewnym zakresie (w jakim dopuszczają one stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnych określonych przez ustawę z 8 stycznia 1993 r. jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe). Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że wyrażona w nim reguła nie odnosi się do przypadków stosowania sankcji administracyjnej wobec osób innych niż osoby fizyczne. Odpowiedzialność administracyjna podatnika, nie będącego osobą fizyczną, polegająca na obciążeniu go dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, nie jest bowiem konkurencyjna z odpowiedzialnością karnoskarbową, ponoszona przez osoby fizyczne. Inaczej problem ten jednak przedstawia się w odniesieniu do podatników będących osobami fizycznymi. Podatnikowi, który złożył

nieprawidłową deklarację podatkową, można bowiem z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego. Na tym tle pojawia się wątpliwość, czy zasadne jest wykluczenie z przyjętej reguły podatników nie będących osobami fizycznymi (podobnie jak i ograniczenie problemu kumulacji odpowiedzialności administracyjnej i odpowiedzialności karnoskarbowej jedynie do przypadku zbiegu sankcji administracyjnej i sankcji za wykroczenie, z wyłączeniem przestępstw skarbowych). Wątpliwość ta nie ma jednak znaczenia na tle rozpatrywanego stanu faktycznego, gdyż sankcja administracyjna została w tym przypadku zastosowana przez organ podatkowy względem osoby fizycznej (Adama M.). Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika ponadto - mimo iż nie zostało to wyraźnie zaakcentowane - że o kolizji z art. 2 Konstytucji można mówić tylko wtedy, gdy dany czyn, za który zastosowano sankcję administracyjną (podatkową) wyczerpuje równocześnie znamiona wykroczenia skarbowego (choć podatnikowi, który złożył nieprawidłową deklarację podatkową można „z reguły zarzucić jakiś stopień niedbalstwa przy składaniu tej deklaracji, co wystarcza do postawienia zarzutu popełnienia wykroczenia karnoskarbowego”). Jego wywody mogą jednakże prowadzić także do wniosku dalej idącego, a mianowicie, iż utrata mocy obowiązującej art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. ma mieć charakter konkretny, w tym znaczeniu że sankcji administracyjnej nie można zastosować, gdy wymierzona została kara za wykroczenie skarbowe (a jeżeli wymierzono tę sankcję, to nie jest możliwe zastosowanie kary za wykroczenie), nie zaś, iż ma ona charakter abstrakcyjny, niezależny od tego, jak i jakie konkretnie sankcje w danym przypadku zastosowano do określonego podatnika. Przyjęcie jednakże takiego założenia oznaczałoby w gruncie rzeczy akceptację stanowiska, iż Trybunał Konstytucyjny jest powołany do stanowienia norm prawnych, w konkretnym przypadku - przepisu, iż zakazane jest równoczesne stosowanie za ten sam czyn wobec podatnika sankcji podatkowej (administracyjnej) i kary za wykroczenie. Stąd też należy przyjąć, iż w istocie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego idzie o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. w zakresie, w jakim za określone (w sposób abstrakcyjny) czyny przewidziana jest odpowiedzialność za wykroczenia skarbowe, niezależnie od tego, czy w danym przypadku odpowiedzialność ta wobec określonego podatnika została zastosowana. Taki wniosek jest przy tym zgodny z sentencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego i treścią obwieszczenia Prezesa Trybunału, gdyż mowa jest w

nich o niezgodności z art. 2 Konstytucji RP (utracie mocy obowiązującej) art. 27 ust. 5, 6 i 8 ustawy z 8 stycznia 1993 r. w zakresie, w jakim „dopuszczają stosowanie” wobec tej samej osoby sankcji administracyjnej i odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, nie zaś w zakresie, w jakim wobec tej samej osoby „zastosowana” została sankcja administracyjna i odpowiedzialność za wykroczenie.

Mając na względzie powyższe rozważania należy stwierdzić, że przepisy art. 27 ustawy z 8 stycznia 1993 r. w zakresie, w jakim przewidywały i przewidują sankcję podatkową (administracyjną), kolidowały - do chwili opublikowania obwieszczenia przez Prezesa Trybunału - z normami konstytucyjnymi nie tylko po dokonanych w nich zmianach w wyniku nowelizacji z 21 listopada 1996 r. - co wyraźnie stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 29 kwietnia 1998 r. - ale także (i tym bardziej) przed tymi zmianami. Tym samym główny zarzut rewizji nadzwyczajnej, iż w zaskarżonym wyroku doszło do naruszenia art. 27 ust. 4 i 5 pkt 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. musi zostać uznany za nietrafny. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż organy podatkowe nie czyniły ustaleń, które niezbędne są w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 kwietnia 1998 r. i od których zależy ocena dotycząca prawidłowości zastosowania sankcji podatkowej (administracyjnej).

Wyrażając wątpliwości co do konstytucyjności art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. NSA jednocześnie przyjął, iż jest związany jego treścią, zgodnie z wyrażoną w art. 62 przepisów konstytucyjnych, pozostawionych w mocy przez art. 77 Ustawy Konstytucyjnej o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym, „podległością” ustawom. Nie jest to trafny pogląd, zwłaszcza jeżeli zważyć na zasadę władzy sądowniczej, miejsce Konstytucji w systemie prawnym oraz to, iż na tle poprzedniego stanu prawnego pod pojęciem „ustawy” mieściły się także ustawy konstytucyjne. Taki wniosek dodatkowo potwierdzają regulacje Konstytucji RP - które w tym zakresie stanowią kontynuację i potwierdzenie wcześniejszych zasad, nie zaś ich zaprzeczenie - przewidujące zwłaszcza, iż Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej (art. 8 ust. 1), jej przepisy stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej (art. 8 ust. 2) oraz że sędziowie podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Mimo błędnego stanowiska NSA we wspomnianej kwestii, jego rozstrzygnięcie jest merytorycznie trafne, gdyż zastosowanie wobec Adama M. sankcji z art. 27 ust. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r., z uwagi na jej sprzeczność z regulacjami konstytucyjnymi, nie miało podstaw prawnych. W tym stanie rzeczy za pozbawione zna-



czenia należy uznać także dalsze zarzuty rewizji nadzwyczajnej, przy czym zarzut dotyczący naruszenia art. 328 § 2 KPC (w związku z art. 59 ustawy o NSA), nawet gdyby przyjąć, iż jest zasadny, sam w sobie nie mógłby stanowić wystarczającej podstawy do uwzględnienia rewizji nadzwyczajnej, jeżeli mieć na uwadze treść zaskarżonego rozstrzygnięcia oraz wymaganie - w przypadku wniesienia rewizji nadzwyczajnej - by wskazane w niej naruszenie prawa miało charakter rażący. Przy ocenie stopnia naruszenia prawa w przypadku przepisów postępowania na uwadze należy bowiem między innymi mieć to, co wynika z art. 393<sup>1</sup> KPC, w którym uchybienia procesowe wymienione zostały na drugim miejscu (po naruszeniach prawa materialnego), a ponadto, o ich uwzględnieniu decydować ma to, czy mogły one mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Zdaniem Sądu Najwyższego, braki w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku - nawet gdy przyjąć, że one występują - same w sobie nie mają wpływu na wynik sprawy i tym samym nie uzasadniają wniesienia kasacji. To zaś prowadzi do wniosku, iż nie mogą one oznaczać, że przy rozstrzygnięciu sprawy doszło do rażącego naruszenia prawa.

Mimo błędnego uzasadnienia zaskarżony wyrok odpowiada prawu i wobec tego Sąd Najwyższy na podstawie art. 393<sup>12</sup> KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji wyroku.

=====