

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 49/3-4(555-556), 249-257

2004

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

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 30 czerwca 2003 r., sygn. FPS 6/03**

Zagadnienie prawne:

Wyrażenie w fakturze VAT kwoty podatku naliczonego w walucie wymiennej (EURO) w stanie prawnym obowiązującym w 1999 r. nie pozbawiało podatnika podatku od towarów i usług prawa do odliczenia, wynikającego z art. 19 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Z uzasadnienia uchwały: Wątpliwość prawna przedstawiona w postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z 29 listopada 2002 r., I SA/Wr 3239/00 wyłoniła się na tle następującego stanu faktycznego:

Izba Skarbowa w O. podzieliła stanowisko organu pierwszej instancji, że strona zawyżyła w rozliczeniu za czerwiec 1999 r. wielkość podatku naliczonego o kwotę 153 084,11 zł, wynikającą z faktury (...) z 22 czerwca 1999 r., wystawionej wyłącznie w euro i niezawierającej przeliczenia kwot w tej fakturze wykazanych na złote polskie. W uzasadnieniu decyzji podano, że do czasu uchwalenia ustawy o języku polskim żaden z przepisów odnoszących się do podatku od towarów i usług nie określał, w jakim języku i w jakiej walucie powinna być wystawiona faktura VAT.

Jedynie art. 9 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.) stanowił, że urzędzenia księgowe powinny być prowadzone w języku polskim, natomiast z art. 21 ust. 5 tej ustawy, a *contrario*, można było wyciągnąć wniosek, że dowody księgowe nie muszą być wystawiane wyłącznie w języku polskim, lecz również w językach obcych.

Z kolei w przypadku przyjęcia założenia, że strona była nierezydentem w rozumieniu przepisów ustawy z 18 grudnia 1998 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160, poz. 1063 ze zm.)

– zgodnie z art. 13 ust. 1 tej ustawy zobowiązania pieniężne strony w obrocie dewizowym z zagranicą mogły być wyrażone wyłącznie w walucie polskiej lub w walutach wymienialnych.

Jednakże – zdaniem Izby Skarbowej w O. – rozważania powyższe miały znaczenie jedynie teoretyczne i nie znajdowały zastosowania w sprawie.

Analiza materiału dowodowego oraz obowiązujących regulacji prawnych uzasadnia bowiem wniosek, że strona nie spełniała przesłanek do uznania jej za nierezydenta.

Aczkolwiek bowiem nie miała ona siedziby w kraju – to jednak prowadziła w Rzeczypospolitej Polskiej działalność gospodarczą przez wydzielony podmiot (zakład), i zgodnie z art. 5 ust. 1 i ust. 2g umowy pomiędzy Polską a Republiką Austrii w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodów i majątku podpisanej w Wiedniu 2 października 1974 r. (Dz.U. z 1975 r. Nr 24, poz. 129) powinna rozliczać się na zasadach przewidzianych w prawie polskim. To zaś oznaczało, że we wzajemnych rozliczeniach z drugim rezydentem, którym była spółka cywilna I.-K., miała zastosowanie klauzula walutowości wyrażona w art. 358 kodeksu cywilnego.

W skardze na powyższą decyzję pełnomocnik Joint Venture I.-K. (...) odnosząc się do rozstrzygnięcia Izby Skarbowej kwestionującego w rozliczeniu za czerwiec 1999 r. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyrażoną w euro nie zgodził się z ustaleniem, że strona skarżąca była „zakładem” w rozumieniu umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu oraz rezydentem w rozumieniu przepisów Prawa dewizowego, obowiązany do przestrzegania zasady walutowości określonej w art. 358 kodeksu cywilnego. W skardze zarzucono ponadto, że przepisy powołanej wcześniej ustawy o podatku od towarów i usług nie określały w sposób definitywny, w jakiej walucie powinna być wyrażona faktura VAT.

Odpowiadając na skargę Izba Skarbowa w O. wniosła o jej oddalenie.

Rozpatrując skargę na rozprawie 20 listopada 2002 r. Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu powziął wątpliwość prawną, sprowadzającą się do kwestii: czy podatnik od towarów i usług ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyrażonego w fakturze VAT w zagranicznych środkach płatniczych (euro).

Przedstawiając tę kwestię do rozstrzygnięcia w trybie art. 49 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) Sąd wskazał, że w jego ocenie, niezależnie od statusu dewizowego (rezydent, nierezydent) stron transakcji opodatkowanej podatkiem od towarów i usług – na podatniku tego podatku (którym jest podmiot zagraniczny, wykonujący na terytorium Polski czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług) ciąży obowiązek ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem oraz wskazania podatku należnego w walucie polskiej.

Naczelny Sąd Administracyjny rozważając przedstawioną wątpliwość prawną zważył, co następuje:

Rozważając przedstawiony problem zaakcentować należy, że dotyczy on możliwości skorzystania przez podatnika podatku od towarów i usług z podstawowej, wręcz fundamentalnej dla konstrukcji tego podatku zasady potrącalności podatku naliczonego.

Zasadę tę, wyróżniającą podatek od towarów i usług od uprzednio obowiązującego podatku obrotowego, określa przepis art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, który stanowi, że podatnik ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie definiuje przy tym samego pojęcia „podatek naliczony”, lecz wskazuje jedynie w przepisie art. 19 ust. 2 na sposób jego obliczenia. Zgodnie z tym przepisem kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w dokumentach rozliczeniowych, którymi są faktury VAT i dokumenty odprawy celnej.

Powołane wyżej przepisy nie przewidują wymogu określania kwot podatku naliczonego w dokumentach uprawniających podatnika do stosowania zasady potrącalności wyłącznie w walucie polskiej.

Wymogu takiego nie można też wywieść z przepisu art. 32 ust. 1 ustawy, określającego konieczne elementy składowe faktury VAT, ani z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.).

Przepis art. 32 ust. 1 ustawy, regulujący jeden z najistotniejszych elementów konstrukcji podatku od towarów i usług, jakim jest faktura VAT, wśród koniecznych składników tego dokumentu wymienia „kwotę” podatku, nie określając przy tym, iż musi to być kwota (a więc „pewna suma pieniędzy” – zob. „Słownik języka polskiego”, PWN, Warszawa 1978, t. I, s. 1103) wyłącznie pieniędzy polskich.

Także przepisy rozdziału 13 powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r., wydane na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 32 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, określające zasady wystawiania i przechowywania faktur, nie zawierały wymogu ujmowania w fakturze VAT kwot podatku w walucie polskiej.

Mając powyższe na uwadze wskazać również trzeba, że możliwość wyrażania zobowiązań pieniężnych w obrocie dewizowym z zagranicą alternatywnie: w walucie polskiej lub w walutach wymiennalnych przewidywał przepis art. 13 ust. 1 ustawy z 18 grudnia 1998 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160 poz. 1063 ze zm.).

Ustawa ta – stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 13 lit. h – znajdowała zastosowanie między innymi do płatności z tytułu świadczeń publicznoprawnych, w tym podatków.

Reasumując, faktura, w której kwotę podatku wyrażono w walucie wymiennalnej, a taką walutą w świetle art. 2 pkt 6 Prawa dewizowego jest euro, spełnia wymogi określone przepisem art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, gdy zważyć, że w istocie „określa” ona kwotę podatku, pojmowaną jako iloczyn wartości w walucie wymiennalnej oraz kursu tej waluty w stosunku do waluty polskiej.

Zakaz odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury nie wynika z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, a w szczególności z art. 25 ust. 1 i 3 (ustawowy katalog wyłączeń zasady potrącalności), czy też z przepisów powołanego wcześniej rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r., a w szczególności z § 54 ust. 4 i 5 (katalog wyłączeń zasady potrącalności określony przez Ministra Finansów).

Znamienne jest przy tym, że na mocy ustawy z 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym i o zmianie ustawy karnej skarbowej (Dz.U. Nr 137, poz. 640) w art. 25 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym skreślono zapis wykluczający możliwość odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej niezgodnie z art. 32 tej ustawy.

Nowelizacja ta oznacza, iż nawet istniejące wady formalne faktur nie wykluczają możliwości skorzystania przez podatnika z podstawowego mechanizmu rozliczania podatku od towarów i usług, jakim jest potrącenie podatku naliczonego od należnego.

Dostrzegł to Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z 8 listopada 1999 r. SA/Sz 1728/99 wskazał, że wymogi formalne, odnoszące się do faktur VAT, nie mogą być celem samym w sobie, zwłaszcza kiedy faktury te dotyczą rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Pogląd ten należy zaakceptować w całej rozciągłości.

Również więc i z tej przyczyny uzasadniony staje się wniosek, że ujęcie w fakturze VAT kwoty podatku naliczonego w walucie wymiennej nie pozbawia podatnika podatku od towarów i usług fundamentalnego dla konstrukcji tego podatku prawa do odliczenia tego podatku.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 31 lipca 2003 r., sygn. akt III SA 1050/02, III SA 1110/02

Zagadnienie prawne:

W prawie podatkowym nie można stosować art. 6 kodeksu cywilnego. Jednak doktryna i orzecznictwo wypracowało stanowisko, zgodnie z którym w sytuacji, gdy podatnik z jakiegoś faktu, zdarzenia wynosi skutki prawne, musi to udowodnić. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku odliczania podatku naliczonego, czyli również w niniejszej sprawie. Nie może budzić wątpliwości, że do odliczenia podatku naliczonego nie wystarcza posiadanie umowy oraz faktury. Muszą istnieć dowody, że dana umowa została wykonana. Również w przypadku usług świadczonych ustnie przez telefon (doradztwo) podatnik musi udowodnić, że usługa została rzeczywiście wykonana.

Z uzasadnienia wyroku: Spółka z o.o. A. zakupiła od innej spółki B. usługi doradztwa. Obydwie spółki były ze sobą powiązane. Właścicielem spółki B. był bowiem prezes zarządu spółki A. Usługi obejmowały doradztwo finansowe, konsulting i doradztwo w zakresie wzornictwa. Wynagrodzenie za świadczone usługi określono jako miesięczny ryczałt w wysokości równowartości ok. 36 000 DM.

W Spółce z o.o. A. przeprowadzono kontrolę, w wyniku której zakwestionowano prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur za usługi doradcze spółki B. Organ I instancji określił podatnikowi kwoty zwrotu podatku oraz zaległości podatkowe.

W uzasadnieniu decyzji podano, że przedmiotowe usługi nie zostały wykonane i w związku z tym pozbawiono podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie § 50 ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT. Wskazano m.in., że jako materialne dowody wykonania umowy przedstawione były trzy opracowania z 1999 r. i trzy opracowania z 2000 r. Opracowania te (o charakterze marketingowym) były jednak podpisane przez pracowników podatnika, jak i spółki B.

Decyzję organu I instancji utrzymała w mocy izba skarbowa. W uzasadnieniu decyzji wskazano m.in., że przedstawione przez spółkę opracowania nie mogą stanowić dowodów wykonania usługi. Skoro w umowie ustalono wynagrodzenie na bazie miesięcznej, to usługi powinny być świadczone co miesiąc, a nie sporadycznie (trzy razy do roku, jak miało to miejsce w niniejszej sprawie).

W skardze do NSA podatnik podniósł m.in., że część z usług doradczych świadczona była bezpośrednio ustnie (przez telefon) i nie ma możliwości udowodnienia, że usługi były wykonane.

NSA oddalił skargę podatnika. Zdaniem składu orzekającego w prawie podatkowym nie można stosować art. 6 k.c. Jednak doktryna i orzecznictwo wypracowało stanowisko, zgodnie z którym w sytuacji, gdy podatnik z jakiegoś faktu, zdarzenia wynosi skutki prawne, musi to udowodnić.

Nie może budzić wątpliwości, że do odliczenia podatku naliczonego nie wystarcza posiadanie umowy oraz faktury. Muszą istnieć dowody, że dana umowa została wykonana. Również w przypadku usług świadczonych ustnie przez telefon (doradztwo) podatnik musi udowodnić, że usługa została rzeczywiście wykonana.

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 25 czerwca 2003 r., sygn. akt III SA 2920/01**

Zagadnienie prawne:

Bezpłatne użyczenie lokali musi być obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych. Mimo że wynajmujący nie otrzymuje czynszu, powinien powiększyć swoje przychody o kwoty, jakie mógłby z niego uzyskać (art. 12 ust. 6 pkt 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz.U. 1993 Nr 106 poz. 482 ze zm.).

Z uzasadnienia wyroku: Zaskarżoną decyzją Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego W.–W. z 14 grudnia 1998 r. określającą Spółce z o. o. za 1995 r. zaległość w podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie 39 817,30 zł oraz należne odsetki za zwłokę.

W decyzji stwierdzono, że Spółka w 1995 r. zaniżyła przychody o kwotę 101 226 zł, tj. o wartość nieodpłatnie otrzymanych na podstawie umowy użyczenia świadczeń z tytułu korzystania z pomieszczeń biurowych i pomocniczych, oraz zawyżyła koszty uzyskania przychodów o kwotę 29 864,19 zł.

W odwołaniu od powyższej decyzji Spółka zakwestionowała zasadność zwiększenia przychodów, powołując się na opinię biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe Spółki za 1995 r.

Izba Skarbowa stwierdziła, że świetle art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przychodem jest wartość nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, a więc w tym przypadku z tytułu nieodpłatnego użytkowania lokali, a wartość tych świadczeń została ustalona na podstawie art. 12 ust. 6 pkt 3 ustawy podatkowej, tj. w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Skarżąca zarzuciła decyzji Izby Skarbowej naruszenie prawa poprzez niewłaściwą interpretację przepisów odnośnie do zwiększenia przychodów Spółki. Zwiększenie przychodów o kwotę 101 226 zł jako nieodpłatnie otrzymane świadczenia na podstawie umowy użyczenia z tytułu korzystania z pomieszczeń biurowych i pomocniczych jest obarczone błędem i powoduje podwójne opodatkowanie. Biegły rewident wyraził pogląd, że nieponoszenie kosztów czynszu za używanie pomieszczeń powodowało *de facto* obniżenie kosztów uzyskania przychodów, a zatem i zwiększenie dochodu do opodatkowania.

Ponadto Skarżąca podnosi, że umowa użyczenia została zawarta z Fundacją, która ze względu na prowadzoną działalność kulturalno-oświatową nie była płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa wniosła o jej oddalenie, podtrzymując zajęte stanowisko.

Naczelny Sąd administracyjny zważył, co następuje.

Skarga jest nieuzasadniona. Zgodnie z art. 21 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) Sąd sprawuje kontrolę w zakresie

zgodności z prawem zaskarżonej decyzji. Rozpoznając przedmiotową sprawę Sąd nie stwierdził naruszenia przepisów prawa materialnego i przepisów prawa postępowania, które miało lub mogłoby mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak również nie stwierdził istnienia przesłanek do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji, co w świetle przepisów art. 22 ust. 1–3 tej ustawy stanowiłoby podstawę do wydania wyroku kasacyjnego.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14, jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze, przy czym stosownie do ust. 6 pkt 3 art. 12, jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu, wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się w wysokości równoważności czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy tego lokalu.

Za uprawnione należy zatem uznać stanowisko organów podatkowych, że oddanie lokalu w nieodpłatne używanie na podstawie umowy użyczenia stanowi w rozumieniu powołanych przepisów ustawy nieodpłatne świadczenie dla podmiotu przyjmującego rzecz do używania.

Ze względu na powyższe, na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, orzeczono o oddaleniu skargi.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 czerwca 2003 r., sygn. akt III SA 3245/01

Zagadnienie prawne:

Jeżeli Stowarzyszenie pobiera od swoich członków opłatę, która – co do istoty – nie odbiega od opłaty za korzystanie z usług oferowanych przez Stowarzyszenie jego członkom, to tego rodzaju opłaty nie korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego, które dotyczy składek członkowskich.

Z uzasadnienia wyroku: Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wolne od podatku są dochody ze składek członkowskich członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych.

Powyższe oznacza, że dochodem wolnym od podatku jest kwota wpłaconych składek członkowskich w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą. Wyrażnym warunkiem zwolnienia tych składek jest ich przeznaczenie na cele inne niż prowadzenie działalności gospodarczej.

Ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, iż w marcu 1997 r. strona uzyskała zezwolenie Ministra Łączności na zakładanie, używanie i eksploatację urządzeń telewizji kablowej.

Według opinii Urzędu Statystycznego w O. z 5 maja 1997 r. (...), emisja i rozpowszechnianie programów telewizyjnych przez sieć kablową są zakwalifikowane do działalności usługowej, zatem działalność stowarzyszenia w 1997 r. była działalnością usługową.

W świetle powyższego wnoszone przez członków wpłaty nazwane składkami członkowskimi są zapłatą za uzyskane usługi telewizji kablowej. Żeby uznać zasadność żądania stwierdzenia nadpłaty, należało rozstrzygnąć spór dotyczący wnoszonych przez członków Stowarzyszenia opłat na podstawie książeczek abonamentowych. Czy stanowiły one składki członkowskie, czy też abonament.

Zdaniem organów podatkowych składka członkowska z tytułu przynależności do stowarzyszenia jako organizacji społecznej wiąże się z samym faktem wstąpienia do takiej organizacji i bycia jej członkiem. Nie może więc wiązać się z opłatą za korzystanie z usług. Nato-

miast abonament, zgodnie ze Słownikiem wyrazów obcych PWN, oznacza przywilej korzystania w określonym czasie z dostawy określonych rzeczy.

W świetle ustalonego stanu faktycznego Izba Skarbowa stwierdziła, iż opłaty za usługi telewizji kablowej są przychodami ze świadczonych usług, a nie składkami członkowskimi.

W związku z powyższym uzyskiwane przez Stowarzyszenie „D.-S.” dochody za ww. usługi nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych. Również charakter działalności Stowarzyszenia nie odbiegał od charakteru działalności innych jednostek służących użytkownikom telewizji, a wnoszone opłaty nie różnią się od abonamentów za usługi telewizji kablowej.

W złożonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego skardze strona wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Ponownie rozpoznając sprawę Izba Skarbowa wykonała wszystkie zalecenia Sądu. W szczególności ustaliła w oparciu o opinię Urzędu Statystycznego w O. z 5 maja 1997 r., że emisja i rozpowszechnianie programów telewizyjnych przez sieć kablową są zakwalifikowane do działalności usługowej, podkategoria 64.20.30 jako „usługi radia i telewizji kablowej”. Przeanalizowała strukturę przychodów i kosztów Stowarzyszenia.

Ponadto Izba Skarbowa dokonała bardzo szczegółowej analizy treści statutu Stowarzyszenia i uznała, że wnoszone przez członków wpłaty nazwane składkami członkowskimi są w istocie zapłatą za uzyskiwane usługi telewizji kablowej. Zasadnie podniosła Izba Skarbowa, że składka członkowska z tytułu przynależności do stowarzyszenia jako organizacji społecznej wiąże się z samym faktem wstąpienia do tej organizacji i bycia jej członkiem, nie może więc wiązać się z opłatą za korzystanie z usług.

Konsekwencją powyższych ustaleń było przyjęcie, że mimo iż Stowarzyszenie „D.-S.” prowadzi działalność zgodnie ze statutem, to uzyskiwane dochody nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 13 ustawy z 15 lutego 1992 r.

W sprawie niniejszej strona skarżąca przez sam fakt zmiany statutu w dniu 9 czerwca 1995 r. polegającej na zastąpieniu wyrazu „abonament” na wyrazy „składka członkowska” nie mogła skutecznie domagać się przedmiotowego zwolnienia z podatku. W sprawie bowiem nie jest istotne samo użycie określonego terminu, ale ekonomiczny charakter i przeznaczenie wnoszonych wpłat.

Z tych wszystkich względów i na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o NSA orzeczono o oddaleniu skargi.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 czerwca 2003 r., sygn. akt I SA/Łd 1236/02

Zagadnienie prawne:

Przepisem szczególnym, który na podstawie art. 155 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.) pozwala na zabezpieczenie należności celnych przed wydaniem decyzji w sprawie wysokości długu celnego jest art. 241 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802), który pozwala na zajęcie lub zatrzymanie każdego towaru, jeśli nie zostało złożone zabezpieczenie.

Z uzasadnienia wyroku: Decyzją z 13 lipca 2001 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Ł. określił wysokość długu celnego wraz z odsetkami od towaru, w postaci tkaniny poliamidowej z

włókien chemicznych ciągłych, ujawnionego w filii spółki z ograniczoną odpowiedzialnością „A.-I.” w A.-Ł. i objął towar procedurą dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym, stwierdzając w uzasadnieniu decyzji, że towar został wprowadzony nielegalnie.

W związku z wnioskiem o wstrzymanie wykonania decyzji, zawartym w odwołaniu od powyższej decyzji, postanowieniem z 22 sierpnia 2001 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Ł. na podstawie art. 271 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802) wezwał stronę do złożenia zabezpieczenia należności celnych.

Z uwagi na trudności finansowe pismem z 12 września 2001 r. strona zwróciła się z prośbą o przedłużenie terminu do złożenia zabezpieczenia do dnia 14 września 2001 r. We wskazanym terminie Spółka zabezpieczenia nie złożyła i dlatego postanowieniem z 17 września 2001 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Ł. odmówił wstrzymania wykonania decyzji.

Postanowieniem z 4 października 2001 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Ł. na podstawie art. 241 kodeksu celnego postanowił zabezpieczyć na poczet należności celnych wynikających z decyzji z 13 lipca 2001 r. towar w postaci tkaniny poliamidowej z włókien chemicznych poprzez złożenie go w magazynie likwidacyjnym Urzędu Celnego w Ł. i obciążył stronę kosztami jego transportu i magazynowania.

Pismem z 15 października 2001 r. Spółka „A.-I.” wniosła zarzuty na powyższe postanowienie podnosząc, że chciała zapłacić cło dopiero po sprzedaży towaru. Wydane postanowienie naraża Spółkę na dodatkowe koszty i uniemożliwia sprzedaż tkaniny.

Postanowieniem z 29 października 2001 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Ł. nie uwzględnił podniesionych przez stronę zarzutów.

W dniu 14 listopada 2001 r. strona wniosła zażalenie na powyższe postanowienie podnosząc, że uniemożliwia ono sprzedaż zabezpieczonego towaru i zapłatę ciężących na niej należności celnych oraz naraża Spółkę na dodatkowe koszty.

Postanowieniem z 29 kwietnia 2002 r. Prezes Głównego Urzędu Cel w W. utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie Dyrektora Urzędu Celnego w Ł. W uzasadnieniu postanowienia podkreślono, iż zgodnie z treścią art. 241 § 1 kodeksu celnego jeżeli nie zostało złożone zabezpieczenie na pokrycie długu celnego, towar, na którym on ciąży, może być przez organ celny zatrzymany lub zajęty w celu zabezpieczenia kwoty należności, do czasu ich uiszczenia. W związku z niezłożeniem przez stronę zabezpieczenia i nieuiszczeniem należności wynikającej z długu celnego należy uznać za uzasadnione zabezpieczenie towaru dokonane przez organ I instancji. Organ odwoławczy podkreślił, iż art. 33 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.) zawiera wyczerpujący katalog zarzutów i żadna ze wskazanych w nim przesłanek nie zaistniała w przedmiotowej sprawie.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka „A.-I.” podniosła naruszenie przepisów prawa materialnego – art. 241 kodeksu celnego oraz naruszenie zasad postępowania podatkowego – art. 120–121 i art. 125 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej w Ł. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga nie jest uzasadniona.

W stosunku do towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny powinna zostać wydana decyzja stwierdzająca powstanie długu celnego (art. 242 kodeksu celnego). Dług celny w przywozie powstaje w stosunku do takich towarów z chwilą nielegalnego

wprowadzenia towaru (art. 210 § 2 kodeksu celnego). Postanowienie o zabezpieczeniu nie przesądza ani o wysokości, ani o zaistnieniu przesłanek do zapłaty długu, ale gwarantuje przysługę egzekucję świadczenia.

W dniu 22 sierpnia 2001 r. zostało wydane postanowienie zobowiązujące stronę do złożenia zabezpieczenia należności celnych. Pismem z 12 września 2001 r. strona zwróciła się z prośbą o przedłużenie terminu do złożenia zabezpieczenia. Ostatecznie do jego złożenia nie doszło, a Spółka wyjaśniła, że musi sprzedać towar, albowiem nie posiada środków finansowych na zapłatę cła. Zgodnie z art. 241 § 1 kodeksu celnego, jeśli nie zostało złożone zabezpieczenie na pokrycie długu celnego, towar, na którym ciążyą należności celne, może być przez organ celny zatrzymany lub zajęty w celu zabezpieczenia należności, do czasu ich uiszczenia. Postanowienie z 4 października 2001 r. było zatem uzasadnione i wydane przy spełnieniu wszystkich przesłanek wskazanych w wyżej wymienionym przepisie.

Do postępowania przed organami celnymi w sprawie zabezpieczenia mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 243 kodeksu celnego). Zgodnie z ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zabezpieczenie może być dokonane także przed ustaleniem kwoty należności pieniężnej, jeśli brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne prowadzenie egzekucji, a przepisy szczególne zezwalają na takie zabezpieczenie (art. 155 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.).

Przepisem szczególnym, który na podstawie art. 155 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji pozwala na zabezpieczenie należności celnych przed wydaniem decyzji w sprawie wysokości długu celnego, jest art. 241 kodeksu celnego, który pozwala na zajęcie lub zatrzymanie każdego towaru, jeśli nie zostało złożone zabezpieczenie. Niesporne jest, że strona pomimo prawidłowego wezwania, zgodnego z postanowieniami kodeksu celnego, nie złożyła zabezpieczenia i że w związku z trudnościami finansowymi strony zapłata długu celnego nie jest możliwa, a zatem brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skutecznie egzekucję.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), orzeczono o oddaleniu skargi.