

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 50/3-4(567-568), 260-270

2005

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 29 września 2004 r., sygn. akt FSK 780/04

Zagadnienie prawne:

1. Jeżeli zgromadzenie akcjonariuszy spółki akcyjnej określiło dzień wypłaty dywidendy, to przed tym dniem dywidenda nie była należna. Dlatego nie można twierdzić, że zatrzymanie dywidendy w okresie poprzedzającym ten dzień oznaczało, że spółka otrzymała nieodpłatne świadczenie.

2. Jeżeli do wypłaty dywidendy nie doszło także w dniu określonym przez zgromadzenie akcjonariuszy, to również nie można przypisywać spółce akcyjnej przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia. Dla powstania przychodu świadczenie musi być bowiem „otrzymane”. Tymczasem opóźnienie z wypłatą dywidendy to typowa sytuacja zwłoki dłużnika.

Z uzasadnienia wyroku:

Wyrokiem z 10 grudnia 2003 r. (SA/Bd 2620/03) Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Bydgoszczy oddalił skargę Spółki Akcyjnej „PP” w T. na decyzję Izby Skarbowej w B. z 17 lipca 2003 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy od 1 stycznia 2000 r. do 30 czerwca 2001 r. W uzasadnieniu tego wyroku podano, że Izba Skarbowa uznała, iż Spółka: 1) zaniżyła przychód o wartość nieodpłatnych świadczeń w łącznej kwocie 160 541,38 zł z tytułu pozostawienia do dyspozycji Spółki przyznanej i niewypłaconej akcjonariuszom dywidendy za 1999 r., 2) zawyżyła koszty uzyskania przychodów (...).

Odnosnie do pierwszej kwestii. Izba Skarbowa podała, że zgodnie z art. 355 § 1 k.h. akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku rocznym przeznaczonym przez walne zgromadzenie do podziału. W sprawie uchwała w tym przedmiocie została podjęta 28 marca 2000 r. – określono, że wypłata dywidendy nastąpi do 20 grudnia 2000 r., jednak faktyczna wypłata

nastąpiła później, tj. 3 grudnia 2001 r. i 2 kwietnia 2002 r. Izba wskazała na art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako podstawę prawną przyjęcia, że przychodem Spółki były pozostawione do jej dyspozycji niewypłacone dywidendy, zaś możliwość dochodzenia przez akcjonariuszy odsetek na podstawie art. 481 k.c. nie zmienia nieodpłatnego charakteru świadczenia. Przepisy k.h. nie precyzują terminu wypłaty dywidendy, jednak w piśmiennictwie i orzecznictwie przyjmuje się, że powinno to nastąpić bez zbędnej zwłoki w stosunku do dnia powzięcia uchwały. W uchwale z 28 marca 2000 r. przyjęto bardzo odległy termin wypłaty – 267 dni od dnia powzięcia uchwały. Akcjonariusze sami świadomie wyrazili wolę pozostawienia w Spółce przez ten okres należnego im zysku, co oznacza, że również w tym okresie podatnik korzystał nieodpłatnie z zatrzymanej dywidendy, uzyskując korzyść kosztem akcjonariuszy. Do wyliczenia wartości nieodpłatnych świadczeń zastosowano najniższe na rynku oprocentowanie kredytów bankowych udzielanych przez banki komercyjne podmiotom gospodarczym, kierując się art. 12 ust. 6 pkt 4 powołanej ustawy.

Sąd uznawszy, że decyzja Izby Skarbowej nie narusza prawa, stwierdził, że jednym z podstawowych praw przysługujących akcjonariuszom w spółce jest prawo do udziału w zysku, co jest realizowane w następstwie podjęcia stosownej uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku.

Pozostawienie należnych akcjonariuszom dywidend w Spółce stanowiło w sensie ekonomicznym świadczenie na jej rzecz.

Do takiego stanu faktycznego odnosi się regulacja zawarta w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowiącym, że przychodem jest wartość otrzymanych nieodpłatnych świadczeń oraz przychodów w naturze. Przepis nie precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem „nieodpłatne świadczenie”, wskazując jedynie w ust. 6 na sposoby ustalania wartości „nieodpłatnych świadczeń”. Praktyka orzecznicza NSA wypracowała względnie jednolite znaczenie pojęcia nieodpłatnego świadczenia, odwołując się w tym względzie do prawa cywilnego i funkcjonującego na jego gruncie „świadczenia” w rozumieniu art. 353 k.c. W efekcie, przez nieodpłatne świadczenie na potrzeby prawa podatkowego rozumie się zdarzenie, skutkiem których następuje nieekwiwalentne przysporzenie w majątku podatnika. W świetle powyższego stanowiska, pozostawiony do dyspozycji zysk, który powinien zostać wypłacony jako dywidenda udziałowcom, mający postać świadczenia Spółki na rzecz udziałowców, stanowił dla niej nieodpłatne świadczenie zarówno w znaczeniu ekonomicznym, jak i prawnym.

W skardze kasacyjnej od tego wyroku, wniesionej w trybie art. 101 ustawy z 30 sierpnia 2002 r., Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.), „PP” SA zarzuciła naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie.

W kwestii zaniżenia przychodu Spółka podniosła, że opóźnienie wypłaty dywidendy nie stanowi formy „kredytu” udzielonego spółce przez akcjonariuszy, a odsetki od tego „kredytu” nie są przychodem podlegającym opodatkowaniu. Przepisy k.h. nie określiły terminu wypłaty dywidendy. Prawo do określenia tego terminu pozostawione zostało zatem decydentom, a więc akcjonariuszom.

Z uwagi na przepisy k.h. podjęcie przez akcjonariuszy uchwały ustalającej datę wypłaty dywidendy było zgodne z prawem, co zostało przyznane również w decyzji. Kwestia aspektów prawopodatkowych niewypłaconej dywidendy budzi cały czas wątpliwości w orzecz-

nictwie i piśmiennictwie. Zobowiązanie do wypłaty dywidendy należy traktować jak każde inne zobowiązanie, które stałoby się przychodem dopiero wówczas, gdyby uległo przedawnieniu. Poza tym nie można opóźnionej wypłaty potraktować jako nieodpłatne świadczenie, bowiem akcjonariusze mają prawo żądania zapłaty odsetek lub odszkodowania z tytułu tego opóźnienia. Ponadto, w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, podniesiono zarzuty dotyczące wyliczenia wartości nieodpłatnego świadczenia. Odpowiadając na skargę kasacyjną, Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o odrzucenie, względnie oddalenie skargi. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W zaskarżonym wyroku sąd, za organami skarbowymi, za nieodpłatne świadczenia uznał – jak to zostało określone w uzasadnieniu tego wyroku – pozostawiony do dyspozycji (spółki akcyjnej) zysk, który powinien zostać wypłacony jako dywidenda akcjonariuszom, stwierdzając, że przez nieodpłatne świadczenia należy rozumieć zdarzenia, skutkiem których następuje nieekwiwalentne przysporzenie w majątku podatnika; powołał się przy tym na praktykę orzeczniczą NSA.

Co prawda w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku powołano się jedynie ogólnikowo na praktykę orzeczniczą NSA, nie wskazując konkretnych orzeczeń, jednakże orzeczenia te zostały przywołane w decyzji Izby Skarbowej (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02 – ONSA 2003, z. 2, poz. 47, a także wyrok Sądu Najwyższego z 13 czerwca 2002 r., III RN 106/01 – OSP 2004, z. 2, poz. 27), zatem należy uznać, że te właśnie orzeczenia miał na myśli Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Bydgoszczy. Należy jednak zauważyć, że powołane orzeczenia odnoszą się do wypłaty dywidendy w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, a nie w spółce akcyjnej, co miało miejsce w rozpatrywanej sprawie.

Ponieważ kodeks handlowy (poza spółkami publicznymi w rozumieniu przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi – art. 355 § 4 kodeksu, wprowadzony dopiero z dniem 4 stycznia 1998 r. ustawą z 21 sierpnia 1997 r. – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi – Dz.U. Nr 118, poz. 754) nie regulował w ogóle kwestii dotyczących terminu wypłaty dywidendy, tak samo zresztą jak i dnia dywidendy (czyli dnia ustalenia prawa do dywidendy), to należało przyjąć, że terminy te powinny być określone przez walne zgromadzenie. Tak więc roszczenie o wypłatę dywidendy w spółce akcyjnej staje się wymagalne dopiero z dniem wskazanym w uchwale walnego zgromadzenia, a tylko w braku wskazania tej daty – po upływie niezbędnego czasu do przygotowania wypłaty [por. S. Sołtysiński (w.): S. Sołtysiński, A. Szajkowski i J. Szwaja, „Kodeks handlowy. Komentarz”, Warszawa 1998, t. II, s. 370 i 374]. Tak więc nawet w wypadku określenia, w uchwale walnego zgromadzenia o przeznaczeniu zysku rocznego do podziału, dosyć odległej daty wypłaty dywidendy – jak to miało miejsce w uchwale walnego zgromadzenia skarżącej Spółki (uchwała została podjęta 28 marca 2000 r., a termin wypłaty dywidendy określono najpóźniej na 20 grudnia 2000 r.) – za dzień wymagalności roszczenia o wypłatę dywidendy należy uznać tę datę, a nie dzień podjęcia uchwały. Należy zauważyć, że skoro walne zgromadzenie może nawet w ogóle nie przeznaczyć żadnej części zysku rocznego do podziału, to – a *maiori ad minus* – może ustalić stosunkowo odległy termin wypłaty dywidendy za dany rok, mając na uwadze aktualną sytuację finansową spółki. Powyższe różnice w uregulowaniach kodeksu handlowego dotyczących obu rodzajów spółek kapitałowych czynią w znacznej części nieprzydatnymi rozważania zawarte w uzasadnieniach przytaczanych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego, w szczególności w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, odnoszące się do wypłaty dywidenden-

dy w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, do spółek akcyjnych. Nie można zatem uznać, że w wyniku ustalenia w omawianej uchwale walnego zgromadzenia skarżącej Spółki z 28 marca 2000 r. terminu wypłaty dywidendy na 20 grudnia 2000 r. doszło do otrzymania przez tę Spółkę nieodpłatnego świadczenia w postaci dysponowania w okresie 29 marca–20 grudnia 2000 r. kwotami należnych akcjonariuszom dywidend. Co więcej, otrzymanie nieodpłatnego świadczenia nie nastąpiło również w wyniku zwłoki Spółki w wypłacie dywidend w stosunku do terminu określonego w wymienionej uchwale; faktyczna wypłata nastąpiła dopiero 3 grudnia 2001 r. i 2 kwietnia 2002 r. Należy zauważyć, że w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” występuje w kontekście jego „otrzymania”; mowa jest tam o „wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń”.

Skarżąca Spółka Akcyjna wypłaciła akcjonariuszom należną im dywidendę ze znacznym opóźnieniem w stosunku do terminu określonego w uchwale walnego zgromadzenia o przeznaczeniu zysku rocznego do podziału. Uzyskała w ten sposób korzyść w postaci możliwości dysponowania w okresie zwłoki w wypłacie dywidendy określonymi środkami pieniężnymi lub w postaci uniknięcia kosztów związanych ze zgromadzeniem środków, np. przez zaciągnięcie pożyczki lub kredytu, na wypłatę dywidendy w razie braku na ten cel własnych środków pieniężnych. Jednakże korzyść ta nie powstała w wyniku otrzymania świadczeń spełnionych przez akcjonariuszy, ale w wyniku zachowania samej Spółki (opóźnienia w wykonaniu obciążającego ją świadczenia).

Z wszystkich wyżej przedstawionych względów należy uznać, że uzyskanie przez skarżącą Spółkę korzyści na skutek opóźnienia w wypłacie dywidendy akcjonariuszom nie może być traktowane jako otrzymanie nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co oznacza, że przepis ten nie powinien być zastosowany w rozpatrywanej sprawie. Tym samym doszło do naruszenia wymienionego przepisu przez jego niewłaściwe zastosowanie.

Wobec tego, na podstawie art. 185 § 1 i art. 203 pkt 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270), orzeczono o uchyleniu zaskarżonego wyroku i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Bydgoszczy.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 września 2004 r., sygn. akt V SA/Wa 888/04

Zagadnienie prawne:

Istotą trwałych więzów rodzinnych, wymaganych do zezwolenia cudzoziemcowi do osiedlenia się w Polsce, nie musi być posiadanie przez współmałżonka obywatelstwa polskiego. Prawa do osiedlenia nie może też ograniczać nieuzyskanie prawa wykonywania zawodu ze względu na brak stałego pobytu w Polsce.

Z uzasadnienia wyroku:

Obywatelka Republiki Białoruś Iryna R., od stycznia 1998 r. przebywająca w Polsce, wystąpiła 14 marca 2003 r. do Wojewody M. z wnioskiem o udzielenie zezwolenia na osiedlenie się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Decyzją z 27 czerwca 2003 r. (...) Wojewoda M. odmówił Irynie R. udzielenia wnioskowanego zezwolenia. Jako podstawę prawną rozstrzygnięcia wskazał przepisy art. 23 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 19 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z 25 czerwca 1997 r. o cudzoziemcach (Dz.U. 2001 Nr 127, poz. 1400). W uzasadnieniu decyzji jako przyczynę odmowy podano dwie okoliczności. Pierwszą: brak trwałych związków

rodziny lub ekonomicznych z RP, bowiem pobyt cudzoziemki na terytorium RP od 1 października 2000 r. do 1 maja 2002 r. miał charakter wyłącznie ekonomiczny i służył stworzeniu wnioskodawczyni lepszych warunków bytowych. Drugą: nieudokumentowanie nieprzerwanego pięcioletniego pobytu na terytorium RP. Od powyższej decyzji uczestniczka postępowania odwołała się do Prezesa Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców.

Wskazała na okoliczność przebywania w Polsce razem z mężem, który jest narodowości polskiej, ma tutaj rodzinę i który prowadzi w Polsce działalność gospodarczą. Zaznaczyła również, iż brak powiązań ekonomicznych wynika z niemożności wykonywania jedyne go wyuczonego zawodu lekarza stomatologa, spowodowanej odmową przyznania prawa wykonywania zawodu przez organy korporacyjne z uwagi na brak prawa pobytu stałego. Prezes Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców decyzją z 8 stycznia 2004 r. utrzymał w mocy rozstrzygnięcie Wojewody M.

Organ odwoławczy uznał, że Iryna R. nie spełnia wszystkich warunków wymienionych w art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy z 13 czerwca 2003 r. o cudzoziemcach, co w myśl art. 66 ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy uzasadnia odmowę udzielenia cudzoziemce zezwolenia na osiedlenie. W dniu 11 lutego 2004 r. Iryna R. złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Wniosła o uchylenie decyzji Prezesa Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców, jako niezgodnej z prawem, zarzucając organowi błędną interpretację art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy z 13 czerwca 2003 r. o cudzoziemcach oraz naruszenie art. 7 i art. 77 k.p.a.

W odpowiedzi na skargę Prezes Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zaskarżona decyzja wydana została bez należytego wyjaśnienia istotnych okoliczności w sprawie. Aktywność organu ograniczała się wyłącznie do krytycznej oceny okoliczności wskazanych w odwołaniu przez skarżącą. Organ administracji uznał w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, iż wnioskodawczyni nie wykazała istnienia trwałych więzów ekonomicznych z Polską, ponieważ nie prowadzi działalności gospodarczej, jak również nie uzyskuje w Polsce przychodów z innych źródeł. W tym kontekście niezbędne jest, w konkretnej sytuacji faktycznej, bliższe wyjaśnienie kryteriów oceny istnienia „trwałych więzów ekonomicznych z RP”. W świetle zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego nie budzi wątpliwości fakt, iż wnioskodawczyni od 1998 r. podejmuje działania mające na celu uzyskanie prawa wykonywania w Polsce zawodu lekarza stomatologa, który jest jej zawodem wyuczonym. Organ nie ustosunkował się do podniesionej w odwołaniu okoliczności, iż jedynym powodem, dla którego organy korporacyjne odmówiły przyznania skarżącej prawa wykonywania zawodu lekarza stomatologa, jest brak prawa pobytu stałego. W ocenie Sądu pojęcie „trwałych więzów ekonomicznych z RP” musi być interpretowane z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy.

Organ orzekający winien zatem odnieść się również do wskazanych przez skarżącą okoliczności, które uniemożliwiły jej wykonywanie w Polsce jedyne go wyuczonego zawodu. Zastrzeżenia budzi przyjęta przez Prezesa Urzędu do Spraw Repatriacji i Cudzoziemców interpretacja alternatywnego z trwałymi więzami ekonomicznymi warunku określonego w art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o cudzoziemcach, to jest pojęcia „trwałych więzów rodzinnych”. W orzecznictwie sądów administracyjnych konsekwentnie wskazuje się na potrzebę uwzględniania przy rozstrzyganiu spraw prawno-pobytowych cudzoziemców, oprócz przepisów ustawy o cudzoziemcach, także przepisów Konstytucji RP oraz konwencji i umów międzynarodowych ratyfikowanych przez stronę polską dotyczących ochrony praw obywa-

telskich, praw dziecka, rodziny i macierzyństwa. Istotną zatem w tym zakresie jest kwestia trwałości związku małżeńskiego oraz prowadzenia wspólnego gospodarstwa domowego, czym organ orzekający bliżej się nie zajął. Ustawa nie daje także podstaw do przyjęcia, że taki związek musi być z obywatelem polskim. Brak jest w tym kontekście odniesienia organu odwoławczego do faktu uzyskania przez męża skarżącej, decyzją Wojewody M. z 18 grudnia 2003 r., zezwolenia na osiedlenie się na terytorium RP. Decyzja organu odwoławczego wykazuje ponadto braki w zakresie materiału dowodowego odnoszącego się do przesłanki wskazanej w art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy o cudzoziemcach.

W ocenie Sądu brak szczegółowej analizy podnoszonych przez skarżącą okoliczności wskazujących, w jej ocenie, na istnienie trwałych więzów rodzinnych oraz ekonomicznych z Polską uzasadnia ocenę, iż organ nie dopełnił obowiązku wnikliwego i wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, czym naruszył art. 7 i art. 77 k.p.a.

Zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania administracyjnego (por. wyrok NSA z 6 stycznia 1994 r., SA/Wr 806/93). Należało zatem na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzec o uchyleniu zaskarżonej decyzji.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 lipca 2004 r., sygn. akt II SA 1669/03* II SA 2114/03

Zagadnienie prawne:

Organ ma obowiązek stosowania przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, dających ochronę interesom strony, która nie powinna ponosić ujemnych konsekwencji wynikających z zaniedbań organu administracji. Nie może odnieść prawnego skutku doręczenie, którego brak pokwitowania odbioru.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżonym postanowieniem z 27 marca 2003 r. (...) Urząd Patentowy RP na podstawie art. 58 i art. 59 k.p.a. w zw. z art. 252 oraz na podstawie art. 244 ust. 2 i art. 245 ustawy z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. 2001 Nr 49, poz. 508 ze zm.) odmówił przywrócenia terminu do złożenia wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy znaku towarowego „KATO” zgłoszonego 29 kwietnia 1998 r. przez „K.-L.” Sp. z o.o. w W. Zdaniem Urzędu Patentowego, bezsporne w sprawie jest niewykonanie przez zgłaszającego postanowienia Urzędu z 29 grudnia 2000 r. i nieodwołanie się od decyzji z 25 maja 2001 r. o umorzeniu postępowania. Urząd Patentowy RP nie znalazł podstaw do przywrócenia terminu do złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej decyzją z 25 maja 2001 r., albowiem zgłaszający nie uprawdopodobnił braku swej winy stosowną argumentacją, a zwłaszcza wykazaniem się zwykłą starannością, iż uchybienie nastąpiło bez jego winy, ponieważ przeszkoda była od niego niezależna.

Skargę na postanowienie Urzędu Patentowego RP z 27 marca 2003 r. do Naczelnego Sądu Administracyjnego złożyła „K.-L.” Sp. z o.o. w W., wnosząc o jego uchylenie.

Zdaniem skarżącego, w aktach brak informacji, czy kolejne pisma docierały do pełnomocnika. Nie podlega dyskusji, że zgłaszający działał przez pełnomocnika, który zobowiązany był właściwie reprezentować przed Urzędem Patentowym RP. Jednakże pełnomocnik okazał się osobą nieodpowiedzialną. Pracodawca zatrudniając pracownika nie może przewidzieć, że będzie on osobą niesolidną. Nie powiodły się próby odnalezienia pełnomocni-

ka. W tej sytuacji trudno zgodzić się ze stwierdzeniem urzędu, iż zgłaszający nie uprawdopodobnił braku swej winy i nie wykazał zwykłej staranności, aby nie doszło do tak trudnej sytuacji. Zgłaszający wiedział, że urząd został powiadomiony o zmianie adresu i oczekiwał na zakończenie postępowania. W odpowiedzi na skargę Urząd Patentowy RP wniósł o jej oddalenie. Podniósł, że postanowienie i decyzja zostały wysłane listem poleconym. W aktach sprawy nie ma zwrotu z poczty obu pism. Można zatem przypuszczać, że adresat otrzymał korespondencję mimo braku zwrotnego poświadczenia odbioru. Z uwagi na upływ rocznego terminu od daty ich wysłania reklamacja pism nie jest możliwa.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje: W świetle art. 1 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. W grę wchodzi kontrola aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej pod względem zgodności z prawem materialnym i przepisami procesowymi, nie zaś słuszności.

Kontrolując zaskarżoną decyzję z punktu widzenia powyższych kryteriów, skarga zasługuje na uwzględnienie. Zgodnie z art. 39 k.p.a. organ administracji publicznej doręcza pisma za pokwitowaniem przez pocztę, przez swoich pracowników lub przez inne upoważnione osoby lub organy. Doręczenie stanowi więc czynność materialno-techniczną administracji wywołującą określone skutki prawne przez fakty. Potwierdzenie doręczenia pisma w formie pokwitowania ma znaczenie dowodowe przy ocenie daty rozpoczęcia lub zakończenia biegu terminu oraz możliwości dokonania określonych czynności. Pokwitowanie stwarza domniemanie doręczenia. Z braku pokwitowania doręczenia określonego pisma nie można domniemywać jego doręczenia. Organ ma obowiązek stosowania przepisów k.p.a., dających ochronę interesom strony, która nie powinna ponosić ujemnych konsekwencji wynikających z zaniedbań organu administracji (wyrok NSA z 27 czerwca 1989 r. IV SA 455/89 – niepubl.). Nie może odnieść prawnego skutku doręczenie, którego brak pokwitowania odbioru. Instytucja przywrócenia terminu, przewidziana w art. 58 k.p.a., dotyczy sytuacji, gdy strona uchybiła terminowi procesowemu. Nie może on mieć zastosowania w niniejszej sprawie, albowiem nie jest wiadomo, czy wniosek o ponowne rozpoznanie sprawy został złożony z uchybieniem terminu, skoro brak w aktach dowodu doręczenia decyzji z 25 maja 2001 r. o umorzeniu postępowania z braku wykonania postanowienia organu z 29 grudnia 2000 r. (dowodu doręczenia tego postanowienia także brak), który jest początkiem biegu terminu, a o którym mówi powyższy przepis.

Wobec naruszenia wskazanych wyżej przepisów postępowania, zaskarżone postanowienie należało uchylić. Organ administracji uznał za udowodniony fakt niemający oparcia w materiale dowodowym. Mając powyższe na uwadze i na zasadzie art. 145 § 1 ust. 1 lit. a i c ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sąd orzekł o uchyleniu zaskarżonego postanowienia.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 lipca 2004 r., sygn. akt GSK 310/04

Zagadnienie prawne:

W przepisie art. 234 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską z 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864 – załącznik) chodzi o taką kwestię prawną, która odnosi się do aktów Wspólnoty, jest bezpośrednio związana ze sprawą rozstrzyganą przez sąd i w ocenie tego sądu budzi obiektywne wątpliwości. Sąd nie jest związany

wnioskiem strony postępowania o skierowanie w trybie prejudycjalnym pytania do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Z uzasadnienia wyroku:

Na podstawie zgłoszenia celnego Urząd Celny w W. objął procedurą dopuszczenia do obrotu partię sprowadzonych z Francji leków, przyjmując zadeklarowaną wartość celną towaru w wysokości odpowiadającej cenie transakcyjnej wynikającej z przedstawionych przy zgłoszeniu celnym faktur wystawionych przez eksportera.

Decyzją z 13 sierpnia 2002 r. Naczelnik Urzędu Celnego I w W. na podstawie art. 65 § 4 pkt 2 lit. b ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz.U. Nr 23, poz. 117 ze zm.) uznał powyższe zgłoszenie celne za nieprawidłowe w części dotyczącej wartości celnej towaru i określił wartość celną w wysokości niższej niż zadeklarowana. W uzasadnieniu stwierdzono, że czynności kontrolne przeprowadzone przez funkcjonariuszy Działu Powtórnej Kontroli Celnej Urzędu Celnego w W. wykazały, że Spółka deklarowała wartość celną towarów – specjalistycznych farmaceutyków – w nieprawidłowej wysokości z uwagi na nieujawnianie zniżek stosowanych przez kontrahenta. Ustalono bowiem, że 1 stycznia 1998 r. została zawarta umowa pomiędzy dostawcą a importerem, która określała warunki sprzedaży towarów. Zgodnie z umową, nabywcy przysługiwać miały upusty finansowe w przypadku osiągnięcia wyznaczonych norm sprzedaży. Analiza dokumentacji Spółki wykazała, że rabaty zostały udzielone, a płatności dokonane w kwotach je uwzględniających. Na podstawie art. 23 § 1 oraz art. 83 § 3 kodeksu celnego organ celny ustalił wartość celną towarów z uwzględnieniem udzielonych przez eksportera upustów cenowych, obniżających pierwotnie zafakturowane należności eksportera. Od wymienionej decyzji Spółka złożyła odwołanie.

Spółka wniosła także o zawieszenie postępowania i wystąpienie o wydanie opinii przez Techniczny Komitet Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej dotyczącej odliczania rabatów przyznawanych po dokonaniu zgłoszenia celnego.

Decyzją z 2 stycznia 2003 r. Dyrektor Izby Celnej w W. utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie organu celnego pierwszej instancji. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia organ odwoławczy wskazał, że korekta wartości celnej przez organ pierwszej instancji była zasadna i brak było podstaw do zawieszenia postępowania w celu uzyskania opinii Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej. W uzasadnieniu decyzji zaakcentowano, że Spółka nie ujawniła organom celnym umowy dotyczącej rabatów z 1 stycznia 1998 r., z której wynika, że w chwili zgłoszenia towaru zadeklarowane ceny nie były ostateczne. Odrębnym postanowieniem wydanym w sprawie odmówiono natomiast zawieszenia postępowania.

W skardze na decyzję Dyrektora Izby Celnej skarżąca Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz decyzji ją poprzedzającej.

W uzasadnieniu skargi, powtarzając w znacznej części zarzuty zawarte w odwołaniu, skarżąca zaakcentowała, że w momencie dokonywania zgłoszenia celnego nie posiadała wiedzy na temat tego, czy otrzyma zniżkę, gdyż nie było wiadomo, czy możliwości płatnicze pozwolą jej na dokonanie płatności w terminie.

Naczelnny Sąd Administracyjny wyrokiem z 10 grudnia 2003 r., V SA 486/03, oddalił skargę. W uzasadnieniu orzeczenia podkreślono, że w następstwie tzw. kontroli postimportowej zgłoszenia celnego organ celny uprawniony jest do wszczęcia z urzędu postępowania. Treść umowy zawartej z dostawcą farmaceutyków oraz noty uznaniowe, które były ściśle powiązane z importem i istniały już w dacie zgłoszenia celnego, uzasadniały wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie. Należności celne przywzowowe, jak wynika z prze-

pisu art. 85 § 1 kodeksu celnego, są wymagalne według stanu towaru i jego wartości celnej w dniu przyjęcia zgłoszenia celnego i według stawek w tym dniu obowiązujących. Zapłacona cena towaru nie jest jednak elementem składowym pojęcia „stan towaru”, przez który należy rozumieć jedynie jego jakość, formę, postać, ilość oraz inne właściwości odróżniające go od innych towarów. W konsekwencji możliwe jest ustalenie, że wartość celna towaru jest odmienna od przyjętej w dacie odprawy celnej i skorygowanie we właściwym trybie należności celnych.

Organ celny nie jest związany treścią składanych dokumentów ani deklarowaną wartością, lecz obowiązany jest wartość tę ustalić samodzielnie w granicach swobodnej oceny dowodów i w określonym przepisami celnymi trybie. W ocenie Sądu, organy celne w sposób prawidłowy dokonały analizy ujawnionych w toku kontroli postimportowej dokumentów. Łącząca eksportera z importerem umowa z 1 stycznia 1998 r. w art. 4 ust. 5 wyraźnie zobowiązywała dostawcę do udzielania skarżącej zniżek na zasadzie stałej, uzależnionej jedynie od terminowego regulowania płatności (art. 4 ust. 5 umowy). Eksporter zagwarantował zniżkę, której zakres nie był wprawdzie dokładnie znany przed dokonaniem zgłoszenia celnego, jednak w dacie tej czynności Spółka miała już świadomość, że kwotą należną w chwili zakupu i zgłoszenia celnego była wartość z uwzględnieniem upustu.

W ocenie Sądu brak było podstaw do stwierdzenia, że rozstrzygnięcia organów celnych są sprzeczne z przepisami Konstytucji RP i przepisami unijnymi, a w szczególności, że naruszają art. 68 i art. 69 Układu Europejskiego. Sąd zauważył, że postanowienia kodeksu celnego opierają się bezpośrednio na Porozumieniu w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r., zwanym „kodeksem wartości celnej” (publ. w zał. do Dz.U. 1995 Nr 98, poz. 483).

Sąd podzielił stanowisko organów celnych dotyczące braku podstaw do wystąpienia do Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej, działającego w ramach Światowej Organizacji Celnej (WCO), o wyjaśnienie sposobu interpretowania wpływu rabatów udzielonych importerowi po dokonaniu zgłoszenia celnego na wartość celną importowanych towarów.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku skarżąca Spółka na podstawie art. 185 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie jest oczywiste, że nie zachodzą ani ustawowe przesłanki odroczenia rozprawy, ani żadne inne ważne przyczyny uzasadniające odroczenie.

Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł więc podstaw uzasadniających żądane odroczenie rozprawy, zwłaszcza w sytuacji, gdy przeciwko takiemu wnioskowi występowała strona przeciwna. Sąd nie znalazł również podstaw do zawieszenia postępowania sądowego w sprawie na podstawie przesłanek powołanych przez stronę skarżącą.

W postanowieniach artykułu 234 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską nie chodzi o jakąkolwiek kwestię prawną wymagającą rozstrzygnięcia, ale o taką tylko kwestię, która odnosi się do aktów Wspólnoty, jest bezpośrednio związana ze sprawą rozstrzyganą przez sąd i w ocenie tego sądu budzi obiektywne wątpliwości. W przeciwnym razie związanie sądów (od orzeczeń, od których nie przysługują środki odwoławcze) bezwzględnym obowiązkiem zawieszenia postępowania i zwrócenia się do ETS z pytaniem prawnym sformułowanym we wniosku strony postępowania byłoby w istocie przeniesieniem rozstrzygnięcia sprawy z sądu krajowego do Trybunału Sprawiedliwości. Nie taka jest jednak rola ETS.

Oceniając pismo strony skarżącej z 23 lipca 2004 r. z tego punktu widzenia, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wątpliwości prawne strony skarżącej przedstawione w powołanych pytaniach prawnych nie stanowią kwestii określonej w art. 234 Traktatu, co pozwala wniosek w tej części uznać za bezzasadny.

Po wyjaśnieniu sprawy w zakresie procesowym Sąd mógł ocenić skargę kasacyjną pod kątem merytorycznym. Z tego punktu widzenia skarga ta nie jest uzasadniona. Strona skarżąca kwestionuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, opierając skargę na dwóch podstawach określonych w art. 174 pkt 1 i 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tj. na naruszeniu prawa materialnego poprzez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie i naruszeniu przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Na wstępie należy rozważyć zarzut naruszenia tych przepisów postępowania, które zdaniem strony skarżącej, miały znaczenie dla ustaleń faktycznych. Dla oceny zasadności zarzutu naruszenia prawa materialnego mają bowiem znaczenie ustalenia faktyczne stanowiące podstawę zaskarżonego orzeczenia. Rozważając podniesione zarzuty, należy stwierdzić, co następuje: Po pierwsze, nie jest uzasadniony zarzut dokonania sprzecznych ustaleń faktycznych z postanowieniami umowy z 1 stycznia 1998 r., określającej wzajemne prawa i obowiązki importera i dostawcy leków, w tym zwłaszcza sprzeczność z postanowieniami art. 4.4 umowy. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku trafnie zaakcentowano, że art. 4 ust. 5 umowy wyraźnie stanowi, że dostawca zobowiązuje się do udzielenia skarżącej zniżek na zasadzie stałej, uzależnionej jedynie od terminowego regulowania płatności. Nie naruszając zasady swobodnej oceny dowodów, bezbłędnie wyprowadzono wniosek, iż cena winna uwzględniać rabat. Nie można podzielić stanowiska skarżącej, że sporny rabat nie miał związku z ceną importowanych leków, ponieważ udzielono go dopiero po dokonaniu zgłoszenia celnego, na podstawie odrębnej, wystawionej przez dostawcę noty kredytowej i dotyczył zatem towaru, który uzyskał już status towaru krajowego.

Strony, zawierając 1 stycznia 1998 r. umowę, wiązały rabat z określoną wartością leków zakupionych przez skarżącego u kontrahenta w okresie miesiąca.

Pomimo że wysokość rabatu nie była wyraźnie sprecyzowana, to w myśl powszechnej w obrocie handlowym zasady wolności kontraktowej strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania i określić również sposób i czas ustalenia ceny sprzedaży. Strony mogą także określić cenę poprzez wskazanie podstaw do jej ustalenia, co oznacza, że cena zostanie ostatecznie skonkretyzowana dopiero po zawarciu umowy sprzedaży. Cena jest elementem konstytuującym umowę sprzedaży, ale to nie oznacza, że musi być ostatecznie ustalona w chwili zawarcia umowy i że nie może zostać przez strony umowy później skonkretyzowana lub zmieniona. Jeżeli zatem po zawarciu umowy sprzedaży sprzedający udzielił kupującemu świadczenia dotyczącego bezpośrednio zakupionego towaru i powodującego obniżenie jego pierwotnie ustalonej ceny, to nie ma podstaw do przyjęcia, że to świadczenie nie jest elementem ceny, ponieważ nie pozostaje w ścisłym związku czasowym z zawarciem umowy sprzedaży.

Z niewadliwych ustaleń stanowiących podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia bowiem wynika, że rabat przysługiwał już w chwili zgłoszenia celnego. Skarżąca Spółka deklarując wartość celną towaru była zobowiązana zarówno do ujawnienia umowy łączącej ją z eksporterem, jak i do uwzględnienia rabatu z niej wynikającego. Strona jest obowiązana do złożenia wszystkich dokumentów, które mają znaczenie dla określenia wartości celnej w sytuacji, gdy faktura nie odzwierciedla wartości celnej towaru. W razie uchybienia temu

obowiązkowi organy celne są uprawnione do zakwestionowania wiarygodności zadeklarowanej ceny transakcyjnej.

Kodeks celny definiuje wartość transakcyjną jako cenę faktycznie zapłaconą lub należną za towar sprzedany (art. 23 § 1 kodeksu celnego). Obowiązki strony wynikające z zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Cel z 23 września 1997 r. należy zatem interpretować w związku z obowiązkiem prawidłowego zgłoszenia celnego, umożliwiającego ustalenie ceny transakcyjnej, a nie ceny wstępnej, prowizorycznej, która już w chwili zgłoszenia celnego nie odpowiada rzeczywistości.

Oceniając natomiast zarzut naruszenia Opinii 15.1, należy podkreślić, że Wyjaśnienia Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej do Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w Sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r., dotyczące znaczenia rabatów dla wartości celnej, nie ograniczają się do Opinii 15.1. W szczególności z Opinii nr 5.2 i 5.3 wynika, że rabat powinien być uwzględniany przy ustalaniu wartości transakcyjnej towarów według ceny faktycznie zapłaconej lub należnej również wtedy, gdy w momencie ustalania wartości transakcyjnej istnieje jedynie możliwość uzyskania rabatu, rabat nie został zaś jeszcze faktycznie zrealizowany.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego rabat, o którym mowa w pkt 16, 17 i 18 Opinii 15.1, został uznany za postimportowy nie dlatego, że przyznano go wstecz – po dokonaniu importu, lecz ze względu na to, że nie dotyczył bezpośrednio ceny towaru importowanego i odnosił się do poprzedniej transakcji. W związku z tym, w punkcie 18 Opinii 15.1 podkreślono, że rabat tzw. postimportowy w stosunku do określonej transakcji wpłynie *ex post* na wartość celną towarów wcześniej importowanych, których bezpośrednio dotyczył, ponieważ spowoduje rewizję cen tych towarów.

Mając to wszystko na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Dlatego też, kierując się treścią przepisów art. 181, art. 183 § 1 i art. 184 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Sąd skargę kasacyjną oddalił.