

W Y R O K
W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 20 grudnia 2001 r.

Sąd Najwyższy – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
w składzie następującym:

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski

Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski

Andrzej Wróbel (sprawozdawca)

Protokolant Ewa Wolna

z udziałem prokuratura Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka

po rozpoznaniu w dniu 20 grudnia 2001 r.

sprawy ze skargi A. M. – właściciela Firmy Produkcyjno-Handlowej „B.” w K.

na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł w Warszawie z dnia 7 czerwca 1998 r., w
przedmiocie wymiaru należności celnych

na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości

od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego [...]

z dnia 22 lutego 2000 r.,

o d d a l a rewizję nadzwyczajną.

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

Dyrektor Urzędu Celnego w K. decyzją z dnia 13 lutego 1995 r. dopuścił do obrotu na polskim obszarze celnym rodzyнки sprowadzone do Polski przez A. M. – właściciela Firmy Produkcyjno-Handlowej „B.” w K., dokonując wymiaru należności celnych od tego towaru na podstawie faktur zawierających klauzulę płatności na rzecz firmy niemieckiej „P.” z Berlina. W wyniku kontroli przeprowadzonej przez funkcjonariuszy celnych w siedzibie firmy polskiego importera, ujawnione zostały

faktury wystawione przez firmę „P.” na łączną kwotę 276.991,44 USD za usługi określone jako marketingowe. W tej sytuacji, Dyrektor Urzędu Celnego wydał na podstawie art. 145 § 1 pkt. 5, art. 147, art. 149 § 1 i art. 150 KPA postanowienie o wznowieniu postępowania zakończonych uprzednio wymienioną wyżej decyzją. Następnie, Dyrektor Urzędu Celnego decyzją z dnia 6 lutego 1997 r. – wydaną na podstawie art. 23 ust. 1 i art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 – powoływanej nadal jako: Prawo celne), § 1 i § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 138, poz. 730 – powoływanego nadal jako: rozporządzenie w sprawie ceł) i § 19 pkt. 1 lit. a oraz lit. b rozporządzenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą z dnia 22 sierpnia 1990 r. w sprawie dozoru i kontroli celnej oraz poboru opłat (Dz. U. Nr 61, poz. 357 ze zm. – powoływanego nadal jako: rozporządzenie w sprawie kontroli celnej) – uchylił swą wcześniejszą decyzję i ustalił nową wartość celną towaru oraz nową wysokość należności celnych, przyjmując, że udokumentowana kwota 276.991,44 USD przekazana przez firmę polską na rzecz jej niemieckiego kontrahenta za rzekome usługi marketingowe, których polski importer w żaden inny sposób nie wyjaśnił, stanowiła w rzeczywistości zapłatę za zakupiony towar; przy czym organ celny dokonał ustalenia wartości celnej towaru odprawionego na rzecz polskiego importera w ten sposób, że ogólną kwotę zapłaty za ‘marketing’ rozdzielił proporcjonalnie na 19 przesyłek towaru, jakie firma niemiecka przesyłała na jego rzecz.

Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 6 lipca 1998 r. utrzymał w mocy powyższą decyzję organu celnego pierwszej instancji podnosząc w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia w szczególności, że z przeprowadzonego przez Celny Urząd Śledczy w Berlinie postępowania wynika, iż faktury wystawiane przez niemieckiego eksportera – firmę „P.” z Berlina z tytułu dostaw na rzecz polskiego importera – firmy „B.” były refakturowane na faktury określające 70% wartości towaru oraz na pozostałą część jego wartości, która określana była w tych fakturach jako marketing. Taki sam sposób fakturowania został zastosowany na życzenie polskiego importera towaru, co stanowiło podstawę do przyjęcia, że także kwota objęta fakturą ‘za marketing’ stanowiła część wartości importowanego towaru. Równocześnie, w postępowaniu wyjaśniającym organy celne ustaliły, że – wbrew twierdzeniom odwołującej się firmy polskiej, której stworzono możliwość zapoznania się i złożenia oświadczenia w kwestii zebranego materiału dowodowego – całość dokumentacji

dotyczącej usług marketingu posiadała strona niemiecka, a pod pojęciem 'marketing' ukryta została część rzeczywistej ceny towaru.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 22 lutego 2000 r. oddalił skargę A. M. na powyższą decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cel. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził w szczególności, że: po pierwsze – w rozpoznawanej sprawie zaistniały określone w art. 145 § 1 pkt. 5 KPA przesłanki, które uzasadniały wznowienie postępowania celnego wobec skarżącego; po drugie – analiza zebranego w toku postępowania wyjaśniającego materiału dowodowego i jego ocena dokonana w granicach swobodnej oceny dowodów (art. 80 KPA) uzasadniały w pełni stwierdzenie przez organy celne, iż „nie ma dowodów potwierdzających oświadczenia skarżącego o łączącej go z niemiecką firmą 'P.' umowie o świadczenie usług marketingowych, (...) nie ma dowodów na to, iż usługi te były w rzeczywistości świadczone, a kwoty wynikające z ujawnionych faktur są za nie zapłatą. (...) co więcej (...) kontrahent niemiecki przyznał, iż faktury 'marketingowe' wystawione zostały w ramach rozbijania wartości towaru na dwie faktury, a mechanizm ten zastosowano na polecenie polskiego klienta”; po trzecie – w tej sytuacji brak było podstaw do przyjęcia, że organy celne wydając decyzję w rozpoznawanej sprawie naruszyły art. 25 ust. 1 i ust. 2, art. 26 ust. 1 pkt. 5 i art. 27 Prawa celnego lub art. 7 i art. 9 KPA, zaś tryb i warunki przeprowadzenia dowodów drogą pomocy prawnej zgodne były w danym wypadku z postanowieniami art. 8 pkt. 1 oraz art. 11 pkt. 2 Protokołu nr 6 („O wzajemnej pomocy prawnej w sprawach celnych”) do Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczypospolitą Polską z jednej strony a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi z drugiej strony (Dz. U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 wraz z załącznikami).

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm. – powoływanej nadal jako: ustawa o NSA) w związku z art. 151 § 1 pkt. 2 KPA oraz art. 25 ust. 1 Prawa celnego, a także art. 80 KPA i w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest oczywiście bezzasadna.

Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach zaskarżenia rewizję nadzwyczajną oraz powołanych w niej podstaw oraz jest związany ustaleniami faktycznymi stanowiącymi podstawę zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 393¹¹ § 1 zdanie pierwsze oraz § 2 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.).

Podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut naruszenia przepisów postępowania ogranicza się wyłącznie do stwierdzenia, że ocena treści skargi A. M. wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego na decyzję organów celnych, łącznie z zebrany w toku postępowania materiałem dowodowym, „uprawniała (...) Sąd orzekający do uchylenia zaskarżonej decyzji z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 80 KPA. Zaś oceniając jednostronnie zebrany materiał dowodowy, poprzez pominięcie wyjaśnień skarżącego, NSA w istocie rażąco naruszył wymienioną zasadę”.

Trzeba w tym kontekście podkreślić, że właśnie na podstawie art. 80 KPA („Organ administracji państwowej ocenia na podstawie całokształtu materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona”) naprzód organy celne, a następnie także Naczelny Sąd Administracyjny (art. 80 KPA w związku z art. 59 ustawy o NSA) obowiązany był oceniać wiarygodność i moc dowodów zebranych w toku postępowania w sprawie, zgodnie z podstawową zasadą swobodnej oceny dowodów. W rozpoznawanej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny uczynił to stwierdzając w obszernym wywodzie uzasadnienia zaskarżonego wyroku w szczególności, że: „Nie można zarzucić organom celnym błędu – dowolności w ocenie materiału dowodowego, gdy twierdzą, że nie ma dowodów potwierdzających oświadczenia skarżącego o łączącej go z niemiecką firmą ‘P.’ umowie o świadczeniu usług marketingowych, że nie ma też dowodów na to, iż usługi te były w rzeczywistości świadczone, a kwoty wynikające z ujawnionych faktur są za nie zapłatą. (...) faktów tych nie potwierdzają wyniki czynności podjętych w tej firmie przez Urząd Ścigania Przestępstw Celnych w Berlinie, co więcej wynika z nich, że kontrahent niemiecki przyznał, iż faktury ‘marketingowe’ wystawione zostały w ramach rozbijania wartości towaru na dwie faktury, a mechanizm ten zastosowano na

polecenie polskiego klienta. (...) a twierdzenie skarżącego o zawarciu ustnej umowy, przy braku jakichkolwiek dowodów, można uznać za niewiarygodne. Trudno bowiem przyjąć w świetle zasad doświadczenia życiowego, że skarżący przekazał niemieckiemu kontrahentowi 276.991,44 USD poprzestając na ustnych uzgodnieniach, bez udokumentowania za co konkretnie zapłata jest dokonywana. W tak dokonanej ocenie materiału dowodowego Sąd nie dopatruje się przekroczenia granic swobodnej oceny dowodów wynikającej z art. 80 KPA.”, tym bardziej, że: „Organy celne przeprowadziły postępowanie wyjaśniające zarówno od strony importera towaru, jak i jego eksportera. Zapewniły skarżącemu możliwość zapoznania się z zebranymi dowodami, możliwość wypowiedzenia się na ich temat, pouczyły go o możliwości składania dowodów i wniosków dowodowych.”, natomiast – co zasługuje w tym kontekście na szczególne podkreślenie – „W sytuacji, gdy istniały podstawy do zakwestionowania tytułu płatności wyszczególnionej na ujawnionych fakturach, ciężar dowodzenia okoliczności, na które powołał się skarżący, spoczął na nim samym. Nie można bowiem treści art. 7 KPA sprowadzać do absurdu i twierdzić, że to organ celny powinien udowodnić za co skarżący zapłacił swemu kontrahentowi, jak również udowodnić, że skarżącego łączyła z firmą ‘P.’ umowa o świadczenie usług marketingowych w sytuacji, gdy firma ta przekazała informację, iż wystawienie faktur marketingowych służyło ‘rozbijaniu na drobne’ wartości celnej towaru”.

Wyniód ten został w rewizji nadzwyczajnej zakwestionowany co do zasady na podstawie jedynie ogólnie sformułowanych zarzutów „jednostronności oceny materiału dowodowego” oraz „pominięcia wyjaśnień skarżącego”, gdy tymczasem zarzuty te powinny zostać szczegółowo uzasadnione, między innymi poprzez wykazanie, że wydając zaskarżony wyrok Naczelny Sąd Administracyjny nie wziął pod uwagę wszystkich zgromadzonych w sprawie dowodów, względnie dokonał ich oceny w sposób dowolny lub niezgodny z zasadami logiki, dostępnej wiedzy lub doświadczenia życiowego. Wymaganiom tym w żadnym razie nie czyni zadość uzasadnienie rewizji nadzwyczajnej. Zamiast tego, w rewizji nadzwyczajnej wskazana została jedynie możliwość odmiennej oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego, korzystnej dla skarżącego i równocześnie pod adresem organów celnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane zostały dwa zarzuty, które – w opinii składającego rewizję nadzwyczajną – świadczyć mają o tym, że postępowanie administracyjne oraz postępowanie sądowoadministracyjne w

rozpoznawanej sprawie było prowadzone w sposób uzasadniający wniesienie rewizji nadzwyczajnej, a mianowicie:

Po pierwsze, podniesiono zarzut, że organy celne „pomięły (...) wyjaśnienia A. M. (...) dotyczące usług marketingowych i nie uwzględniły wniosku o dokonanie weryfikacji ujawnionych faktur, a oparły się jedynie na informacji udzielonej przez pana H. z dnia 6 lutego 1997 r., która uznana została za spełniającą wymogi z art. 8 ust. 1 Protokołu nr 6 do Układu Europejskiego (...)”. Zarzut ten jest całkowicie bezzasadny. Bowiem, abstrahując nawet od tego, że ciężar dowodu w kwestii zawarcia przez skarżącego umowy o świadczenie usług marketingowych przez niemieckiego kontrahenta oraz ich faktycznego świadczenia spoczywał na nim samym, należy mieć na uwadze to, że w rozpoznawanej sprawie, organy celne po powzięciu uzasadnionych wątpliwości co do wiarygodności faktur ujawnionych w wyniku kontroli przeprowadzonej u polskiego kontrahenta – A. M., poświadczających przekazanie kwoty 276.991,44 USD na rzecz firmy niemieckiej „P.” z tytułu „usług marketingowych” (skoro polski kontrahent w żaden sposób nie potrafił udowodnić ani zawarcia z kontrahentem niemieckim umowy o świadczenie usług marketingowych, ani też faktu ich rzeczywistego świadczenia przez kontrahenta niemieckiego), stosownie do postanowienia art. 8 Protokołu nr 6 do Układu Europejskiego (stanowiącego, że: „1. Władze proszone o pomoc będą przekazywać wyniki dochodzenia władzom występującym z wnioskiem w formie dokumentów, uwierzytelnionych kopii dokumentów, sprawozdań i temu podobnych. 2. Dokumenty wymienione w punkcie 1. mogą być zastąpione informacjami komputerowymi wykonanymi w jakikolwiek sposób w tym samym celu”) zwróciły się do właściwych organów strony niemieckiej o przeprowadzenie dodatkowego postępowania wyjaśniającego u kontrahenta niemieckiego, w celu sprawdzenia zasadności dokonanych przez nie uprzednio ocen na podstawie materiału dowodowego zebranego w niniejszej sprawie w firmie polskiego kontrahenta, czego zresztą domagał się także skarżący – A. M. w swym piśmie z dnia 28 stycznia 1997 r. skierowanym do Naczelnika Działu Taryfikacji i Wartości Celnej Urzędu Celnego w R. *Nota bene*, sporządzona w ZKA – Celnym Urzędzie Kryminalnym w Kolonii informacja strony niemieckiej w niniejszej sprawie z dnia 6 lutego 1997 r., która przekazana została do Generalnego Inspektoratu Celnego w Głównym Urzędzie Cei w Warszawie w tym samym dniu fax'em przez pana H., a następnie potwierdzona została także oficjalnym pismem urzędowym z tej samej daty, podpisanym przez

starszego radcę celnego - pana B., które do Głównego Urzędu Cei wpłynęło w dniu 21 lutego 1997 r., w pełni potwierdziła wcześniejsze ustalenia jakich na podstawie kontroli przeprowadzonej uprzednio u polskiego kontrahenta – A. M. dokonały polskie organy celne.

Po drugie, zarzut, który w rewizji nadzwyczajnej został przedstawiony dosłownie, jak następuje: „Nie bez znaczenia w niniejszej sprawie, z uwagi na lakoniczność zebranego materiału dowodowego, co wynikało z nadmiernego pośpiechu w prowadzeniu postępowania, jest treść skargi do NSA wraz z dołączonymi do niej dokumentami. (Postanowienie o wznowieniu postępowania datowane jest 9 stycznia, a decyzja organu I instancji wydana została w dniu 6 lutego 1997 r.)”. Mając na uwadze to, że zarzutowi temu nie towarzyszy żadne bliższe uzasadnienie (*nota bene*, wszystkim podniesionym w niniejszej rewizji nadzwyczajnej zarzutom towarzyszy uzasadnienie obejmujące łącznie niepełne dwie strony – *sic!*) oraz okoliczność, że rewizja nadzwyczajna jest dopuszczalna jedynie w sytuacji, gdy istnieją podstawy dla postawienia zaskarżanemu orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzutu „rażącego naruszenia prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej”, należy stwierdzić, że w danym wypadku przytoczona w rewizji nadzwyczajnej argumentacja ma wszelkie znamiona nadużycia tego nadzwyczajnego środka zaskarżenia przez organ wnoszący rewizję nadzwyczajną.

W tej sytuacji, niezasadny okazał się również podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut rażącego naruszenia art. 25 ust. 1 Prawa celnego, skoro – na podstawie zebranego w rozpoznawanej sprawie materiału dowodowego – organy celne trafnie ustaliły, że także ujawnione u kontrahenta polskiego faktury potwierdzające nominalnie zapłatę należności na rzecz kontrahenta niemieckiego z tytułu usług marketingowych, w rzeczywistości dotyczyły kwot, jakie kontrahent polski zapłacił kontrahentowi niemieckiemu z tytułu dostarczonego za jego pośrednictwem towaru podlegającemu opłacie celnej. W konsekwencji, oznacza to także bezzasadność podniesionego w rewizji nadzwyczajnej zarzutu naruszenia przez Naczelną Sąd Administracyjny zaskarżonym wyrokiem art. 27 ust. 1 ustawy o NSA w związku z art. 151 § 1 pkt. 2 KPA.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² 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.

Teza:

Zarzut rewizji nadzwyczajnej dotyczący naruszenia art. 80 KPA powinien zostać szczegółowo uzasadniony poprzez wykazanie, że wydając zaskarżony wyrok Naczelny Sąd Administracyjny nie wziął pod uwagę wszystkich zgromadzonych w sprawie dowodów, względnie dokonał ich oceny w sposób dowolny lub niezgodny z zasadami logiki, dostępnej wiedzy lub doświadczenia życiowego.