

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 (sprawozdawca)

Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski

 Andrzej Wróbel

Protokolant Ewa Wolna

z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka

po rozpoznaniu w dniu 20 grudnia 2001 r.

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

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

na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości

od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodka Zamiejscowego w [...]

z dnia 6 marca 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 24 września 1995 r. (zawartą w jednolitym dokumencie SAD) dopuścił do obrotu na polskim obszarze celnym orzeszki ziemne sprowadzone do Polski przez A. M. – właściciela Firmy Produkcyjno-Handlowej „B.” w K., dokonując wymiaru należności celnych od tego towaru na podstawie faktury z dnia 2 lutego 1995 r., wystawionej przez eksportera

towaru – firmę niemiecką „P.” z Berlina. W wyniku kontroli przeprowadzonej przez funkcjonariuszy celnych, 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 zakończonego uprzednio wymienioną wyżej decyzją. Następnie, Dyrektor Urzędu Celnego decyzją z dnia 23 stycznia 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 z dnia 23 stycznia 1995 r. 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. W wyniku postępowania odwoławczego, Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 14 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 w okresie od końca 1994 r. do końca 1995 r. z tytułu dostaw na rzecz polskiego importera – firmy „B.” w Katowicach 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. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego firma polska zarzuciła, że: po pierwsze – organy celne wydały swoje rozstrzygnięcia z naruszeniem art. 25 ust. 1 i ust. 3, art. 26 ust. 1 pkt. 5 i art. 27 Prawa celnego oraz art. 7 KPA; po drugie – wbrew ustaleniom dokonany przez organy celne, skarżący zawarł z wymienioną firmą niemiecką nie 19, lecz jedynie 13 transakcji, bowiem dwie inne transakcje zawarł z firmami irańskimi z płatnością dokonaną za pośrednictwem tej samej niemieckiej firmy „P.” w Berlinie oraz na podobnych warunkach płatności jedną transakcję z firmą chińską; natomiast w trzech przypadkach postępowanie prowadzone przez organy celne w R. zostało umorzone, wobec nie stwierdzenia nieprawidłowości; po trzecie – w opinii skarżącego dokumentacja dotycząca rozpoznawanej sprawy, która została nadesłana przez Centralny Urząd Śledczy z Kolonii, w trybie niezgodnym z Protokołem nr 6 do Układu Stowarzyszeniowego, nie stanowi pełnowartościowego materiału, a to z uwagi na zawarte w niej niejasne i nieprecyzyjne sformułowania; po czwarte – skarżący wyjaśnił, że ustne zlecenie firmie „P.” w Berlinie usług marketingowych było uzasadnione koniecznością nawiązania przez tę firmę bezpośrednich kontaktów handlowych z producentami bakalii z Iranu, Chin i Sri-Lanki, w celu uwierzytelnienia polskiego kontrahenta.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 6 marca 2000 r. oddalił skargę polskiego importera – A. M. 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 w drodze 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 wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2000 r. (I SA/Ka 1382/98), zarzucając temu wyrokowi 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. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że:

Po pierwsze – „Organy celne bezzasadnie przyjęły, że podniesione przez skarżącego koszty z tytułu usług marketingowych stanowią w istocie wartość transakcyjną zakupionych rodzynek, a zatem w myśl art. 25 ust. 1 Prawa celnego, należy doliczyć je do wartości celnej. Takiemu stanowisku przeczy zarówno treść pojęcia ‘marketing’, jak i brzmienie powołanego przepisu, który enumeratywnie wymienia (...) jakie koszty faktycznie poniesione przez kupującego doliczane są do wartości celnej”.

Po drugie – „W niniejszej sprawie do sprowadzonej partii orzeszków ziemnych organy celne doliczyły kwotę proporcjonalną do ujawnionych faktur obejmujących koszty marketingu w ogólnej wysokości 276.991,44 USD. Takie doliczenie przeczy zasadzie, że opłata celna musi być powiązana z konkretnym towarem. (...) Sąd orzekający rażąco naruszył art. 25 ust. 1 Prawa celnego”.

Po trzecie – Z materiału dowodowego zebranego w rozpoznawanej sprawie „(...) bezspornie wynika, że niemiecka firma ‘P.’ była jedynie pośrednikiem w zakupie sprowadzonych z innych krajów przez A. M. towarów (...), a to nie wyklucza możliwości prowadzenia usług marketingowych, podobnie jak i braku pisemnego kontraktu na te usługi. Z materiału dowodowego wynika bowiem, że firma A. M. nie

posiadała w ogóle żadnych pisemnych kontraktów z firmą 'P.', co było zgodne z obowiązującymi przepisami (...)"

Po czwarte – Organy celne pominęły „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 do Układu Europejskiego (...)"

Po piąte – „Nie bez znaczenia w niniejszej sprawie, z uwagi na lakoniczność zebranego materiału dowodowego, co wynikało z nadmiernego pośpiechu w prowadzeniu postępowania, jest też treść skargi do NSA wraz z dołączonymi do niej dokumentami (...). Ocena treści skargi w połączeniu z zebraniem materiałem dowodowym uprawniała bowiem 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”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest oczywiście bezzasadna.

Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach zaskarżenia rewizją 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 zebraniem 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 Celnym 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 sądownoadministracyjne 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. 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 16 stycznia 1997 r., a decyzja organu I instancji wydana została już w dniu 20 lutego 1997 r.)”. Mając na uwadze to, że zarzutowi temu nie towarzyszy żadne bliższe uzasadnienie 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.

