

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 50/1-2(565-566), 252-261

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.



NAJNOWSZE ORZECZNICTWO

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 21 kwietnia 2004 r., sygn. akt FSK 181/04**

Zagadnienie prawne:

Powołanie w skardze kasacyjnej art. 23 i art. 193 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) w oderwaniu od przepisów postępowania sądowego nie pozwala traktować ich jako podstawy kasacyjnej określonej w art. 174 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270).

Z uzasadnienia wyroku:

Po umorzeniu postępowania przez Sąd Najwyższy postanowieniem (...) w sprawie wszczętej rewizją nadzwyczajną Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego małżonkowie D. wnieśli skargę kasacyjną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z 10 grudnia 2002 r. na podstawie art. 102 § 2 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). W wyroku tym oddalono skargę małżonków D. na decyzję Izby Skarbowej w P. (...) utrzymującą w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w N.T., w której Urząd określił zobowiązanie podatkowe małżonków D. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, stwierdzając istnienie zaległości podatkowej.

Skargę kasacyjną małżonkowie D. oparli na następujących podstawach: a) na rażącym naruszeniu przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 193 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), przez nieprawidłowe i niezgodne z prawem zakwestionowanie rzetelności i mocy dowodowej ksiąg podatkowych prowadzonych przez podatników; b) na naruszeniu prawa materialnego przez niewłaściwe zastosowanie art. 23 § 1 i 4 Ordynacji i wyda-

nie decyzji określającej wymiar podatku na podstawie oszacowania, mimo mocy dowodowej ksiąg podatkowych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Istotą rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej zakończonej ostateczną decyzją Izby Skarbowej w P. (...) było pominięcie podatkowej księgi przychodów i rozchodów jako dowodu co do wykazanego w niej przychodu Jerzego D. z prowadzonego sklepu spożywczo-przemysłowego, a to z racji uznania tej księgi za nierzetelną.

Wniesiona w imieniu małżonków D. skarga kasacyjna powołuje jako podstawę z zakresu naruszenia przepisów postępowania wyłącznie rażące naruszenie art. 193 ustawy – Ordynacja podatkowa jako całości, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Odnosząc się do tego zarzutu, przede wszystkim należy podkreślić, że podstawa skargi kasacyjnej wymieniona w art. 174 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270) odnosi się do naruszenia przepisów postępowania sądowego, a nie administracyjnego. Podnosząc więc zarzut naruszenia przepisów postępowania, należy w skardze kasacyjnej wskazać przepisy procedury sądowej.

Zauważyć należy, że w skardze kasacyjnej nie zostały podważone ustalenia faktyczne, na których opiera się merytoryczna strona rozstrzygnięcia, a mianowicie istnienie rozbieżności między zapisami w księdze podatkowej a stanem rzeczywistym przebiegu zdarzeń gospodarczych podlegających rejestracji w księdze podatkowej. Związanie granicami skargi kasacyjnej powoduje, że jeżeli brak jest zarzutów dotyczących naruszenia konkretnych przepisów proceduralnych, to Naczelny Sąd Administracyjny związany jest ustaleniami zaskarżonego wyroku. Wielokrotnie zwracał na to uwagę Sąd Najwyższy, np. w wyroku z 21 marca 1997 r., I PKN 58/97 (OSNP 1997, nr 22, poz. 436) oraz w całej grupie wyroków powołanych w przeglądzie orzecznictwa Sądu Najwyższego co do formalnych wymagań kasacji, pod redakcją Andrzeja Zielińskiego (Monitor Prawniczy 2001, nr 10, s. 559).

Przechodząc do zarzutu naruszenia prawa materialnego, przede wszystkim podnieść należy, że art. 23 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej nie ma charakteru materialnego. Przepis ten stanowi element procedury obowiązującej przed organem podatkowym, a mianowicie określa, kiedy i w jaki sposób organ podatkowy może ustalić podstawę opodatkowania, czyli okoliczność faktyczną, w drodze oszacowania. Przepis ten więc nie mieści się w podstawie, o której mowa w art. 174 pkt 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

W tej sytuacji powołanie w skardze kasacyjnej wspomnianego przepisu w oderwaniu od przepisów postępowania sądowego nie pozwala traktować go jako podstawy wymienionej w art. 174 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Z tych względów skarga kasacyjna podlegała oddaleniu zgodnie z art. 184 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Rozstrzygnięcie o kosztach w niniejszej sprawie ma uzasadnienie w treści art. 204 pkt 1 tej ustawy. Sygnatura Orzeczenia Powiązanego: I SA/Po 879/01.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 stycznia 2004 r., sygn. akt III SA 989/02

Zagadnienie prawne:

Z treści art. 11 ust. 2 i 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) wynika, że organ podatkowy powinien uzasadnić wybór wybranej metody szacowania dochodu oraz podać przyczyny pominięcia innej.

Z uzasadnienia wyroku:

Zaskarżoną decyzją z 7 marca 2002 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, po rozpatrzeniu odwołania od decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej w W. z 28 listopada 2001 r. (...) określającej zobowiązanie podatkowe strony skarżącej w podatku dochodowym od osób prawnych oraz kwotę zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, Izba Skarbowa w W. uchyliła w części decyzję organu kontroli skarbowej, w pozostałej części utrzymała w mocy ustalenia organu kontroli skarbowej.

Izba Skarbowa w Warszawie utrzymała w mocy decyzje organu kontroli skarbowej w części dotyczącej ustaleń w zakresie szacowania kosztów zakupu w 1998 r. samochodów marki Daewoo Nexia, polegających na zmniejszeniu kosztów zakupu do „DMP” o kwotę 6 069 257 zł, pozwalającą wówczas na zrealizowanie sprzedaży po kosztach zakupu.

Przesłanką dla tego ustalenia był art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.), tj. pozostawanie podatnika w związku gospodarczym z innym podmiotem krajowym i wykonywanie na jego rzecz zakupu na warunkach odbiegających od ogólnie stosowanych.

Odstępstwo od warunków ogólnie stosowanych polegało, zdaniem organu kontroli skarbowej, na braku uzyskania przez stronę marży ze sprzedaży samochodów marki Daewoo Nexia.

W postępowaniu przed organami podatkowymi obu instancji strona skarżąca podniosła, iż w sprawie nie było podstaw do oszacowania dochodu, ponieważ organy podatkowe nie wykazały, jakie korzyści miał osiągnąć sprzedający oraz nie wykazały okoliczności „przerzucenia dochodu”.

Powyższą decyzję Izby Skarbowej w W. strona zaskarżyła, wnosząc skargę do Sądu Administracyjnego w Warszawie.

W skardze skarżący podniósł, iż sprzedaż samochodów marki Daewoo Nexia po cenach nierealizujących marży była uzasadniona wycofaniem tego typu samochodu z produkcji, co powodowało spadek cen z uwagi na zmniejszony popyt. Brak marży w 1998 r. był też uzasadniony koniecznością pokrywania kosztów napraw gwarancyjnych samochodów sprzedawanych w latach 1996–1997.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w W. wniosła o jej oddalenie, bowiem jej zarzuty uznała za bezzasadne i podtrzymała stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji wraz z przytoczoną tam argumentacją.

Rozpoznając niniejszą sprawę Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Dokonując kontroli zaskarżonej decyzji pod względem jej zgodności z prawem w świetle art. 1 § 1 i 2 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.), stwierdzić należy, iż decyzja ta narusza przepisy prawa materialnego oraz przepisy postępowania w stopniu uzasadniającym jej uchylenie.

Organy podatkowe w niniejszej sprawie wskazały jako podstawę prawną art. 11 ust. 4 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W sprawie bezsporne jest, że związki, o których mowa w art. 11 ww. ustawy między skarżącą spółką a „DMP” w kontrolowanym okresie istniały, lecz upoważniało to organy podatkowe wyłącznie do oszacowania dochodu według zasad w tym przepisie wskazanych.

Organy podatkowe mogły określić dochód w drodze oszacowania, jeżeli w związku z istnieniem związku gospodarczego nastąpiło wykonanie świadczenia na warunkach korzystniejszych, odbiegających od ogólnie stosowanych w czasie i miejscu wykonania świadczenia i jeżeli wskutek tego podatnik nie wykazał dochodu bądź dochód niższy od tego, jakie-

go należałoby oczekiwać, gdyby warunki tych świadczeń nie odbiegały od ogólnie stosowanych w czasie i miejscu wykonywania świadczenia.

Stosownie do art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochody danego podmiotu określa się w drodze oszacowania, stosując metody: porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odsprzedaży, rozsądnej marży. Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie jednej z wymienionych wyżej metod, stosuje się metodę zysku transakcyjnego.

Z powyższego przepisu wynika, że w pierwszej kolejności należy stosować metodę porównywalnej ceny niekontrolowanej, chyba że zastosowanie innej metody pozwoli ustalić ceny w transakcjach na poziomie bardziej zbliżonym do wartości rynkowej przedmiotu transakcji. Zasada właściwej kolejności przyjętych metod ustalania dochodu w drodze oszacowania oznacza, że organy podatkowe powinny wskazać, iż nie jest możliwe zastosowanie wcześniejszych metod oszacowania, które poprzedzają metodę przyjętą dla określenia „przerzuczonego” dochodu.

W niniejszej sprawie organy podatkowe nie wskazały przyczyn uzasadniających przyjęcie jednej z metod ustalania dochodu w drodze oszacowania ani też nie wykazały dlaczego dana metoda nie mogłaby być zastosowana. Mając na uwadze powyższe ustalenia i wnioski, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzeczono o uchyleniu zaskarżonej decyzji.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 kwietnia 2004 r., sygn. akt GSK 56/04

Zagadnienie prawne:

1. Weryfikacja dowodów pochodzenia towaru należy do władz celnych kraju eksportu. Władze celne kraju importu nie prowadzą w tym zakresie własnego postępowania sprawdzającego. 2. Nie można naruszyć w danej sprawie konkretnego przepisu prawa materialnego w ten sposób, że równocześnie: został źle zinterpretowany, źle zastosowany i wreszcie niezastosowany w ogóle.

Z uzasadnienia wyroku:

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z 14 stycznia 2003 r., I SA/Lu 534/02, uchylił decyzję Dyrektora Izby Celnej w B.-B. z 24 maja 2002 r. (...) w sprawie uznania zgłoszenia celnego za nieprawidłowe i określenia kwoty długu celnego.

W uzasadnieniu wyroku Sąd, przyjmując ustalenia faktyczne organów celnych za prawidłowe, stwierdził, że w dniu 28 stycznia 2000 r. w Oddziale Celnym w S. objęto procedurą dopuszczenia do obrotu, według dokumentu SAD (...), sprowadzoną z Niemiec przez Małgorzatę N. używaną odzież.

Ze względu na zamieszczoną na załączonej do SAD fakturze z 24 stycznia 2000 r. deklarację o niemieckim pochodzeniu towaru zastosowano obniżoną stawkę celną, wynoszącą zero procent. Pismem z 13 lutego 2001 r. (...) niemieckie władze celne, w odpowiedzi na wystąpienie polskich władz celnych o weryfikację znajdującej się na fakturze deklaracji o pochodzeniu towaru, poinformowały, że deklaracja ta jest sfałszowana, gdyż nie została wystawiona przez pracownika firmy eksportera i w związku z tym pochodzenie towaru nie jest znane w znaczeniu umowy Unia Europejska–Polska. Biorąc powyższe pod uwagę, Dyrektor Urzędu Celnego w B.-B. decyzją z 17 maja 2001 r. orzekł o uznaniu zgłoszenia celne-

go zawartego w SAD (...) za nieprawidłowe i określił kwotę długu celnego według stawki 120 procent.

Dyrektor Izby Celnej w B.-B. decyzją z 24 maja 2002 r. (...), nie kwestionując rozstrzygnięcia w części dotyczącej uznania zgłoszenia celnego za nieprawidłowe, uchylił decyzję w części dotyczącej cła i odsetek i określił kwotę długu celnego w obniżonej wysokości, według stawki celnej konwencyjnej – 19,7 procent oraz odpowiednio obniżył odsetki. W pozostałym zakresie utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Na powyższą decyzję Małgorzata N. wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie, domagając się jej uchylenia.

Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z 14 stycznia 2003 r., I SA/Lu 534/02, uznał skargę za uzasadnioną.

W konkluzji szerokich rozważań na temat rangi różnych rodzajów umów międzynarodowych i ich miejsca w krajowym porządku prawnym Sąd wyraził pogląd, że Układ Europejski jako umowa ratyfikowana, lecz bez uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie, nie posiada mocy prawnej równej ustawie i jakkolwiek jest źródłem prawa powszechnie obowiązującego, to mieści się na poziomie aktu podstawowego.

Zatem zasadne było stosowanie prawa polskiego, w tym również zasad postępowania określonych w art. 121–123, art. 187, art. 191 Ordynacji podatkowej. Sąd stwierdził, że lakoniczne informacje polskiego organu celnego skierowane do właściwego organu niemieckiego i lakoniczna odpowiedź tego organu nie pozwalały na tym etapie postępowania ustosunkować się do zasadniczej kwestii w sprawie, to jest pochodzenia towarów w rozumieniu Protokołu Nr 4 UE.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku Dyrektor Izby Celnej w B.-B., wnosząc o jego uchylenie i oddalenie skargi bądź o uchylenie wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Lublinie, a także o zasądzenie kosztów postępowania, zarzucił naruszenie prawa materialnego, to jest art. 32 ust. 3 i 6 Protokołu Nr 4 Układu Europejskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską z jednej strony a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38), zmienionego Porozumieniem między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi podpisanym w Brukseli 24 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 104, poz. 662) w związku z art. 241 ust. 1, art. 87 ust. 1, art. 89 ust. 1 i art. 91 Konstytucji RP poprzez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie, polegające na przyjęciu, że powołane przepisy ratyfikowanej umowy międzynarodowej nie mają pierwszeństwa przed Kodeksem celnym i Ordynacją podatkową i w efekcie niezastosowanie ich. Dokonana przez Sąd ocena prawna w zakresie usytuowania Układu Europejskiego w hierarchii źródeł prawa nie jest, zdaniem autora skargi kasacyjnej, uprawniona, bowiem Układ jako bezspornie dotyczący problematyki określonej w art. 89 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej winien być traktowany jak umowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie (art. 241 ust. 1 Konstytucji).

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna zarzuca zarówno naruszenie prawa materialnego, jak i postępowania administracyjnego. W odniesieniu do tego ostatniego zarzutu należy stwierdzić, iż powołany w skardze art. 191 Ordynacji podatkowej nie znajduje zastosowania w sądowym postępowaniu, a jest związany z postępowaniem administracyjnym i dlatego zarzut ten nie może być uznany za uzasadniony.

Jeśli chodzi o podstawę dotyczącą naruszenia prawa materialnego, to została ona ujęta w skardze jako rażące naruszenie art. 32 ust. 3 i 6 Protokołu Nr 4 UE (w związku z wymienionymi wyżej przepisami Konstytucji), przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie i w efekcie niezastosowanie tego przepisu.

Takie ujęcie podstawy skargi kasacyjnej nie jest prawidłowe.

W myśl art. 174 pkt 1 Prawa o postępowaniu podstawę skargi kasacyjnej stanowi naruszenie prawa materialnego, ale występuje ono w dwóch nawzajem wykluczających się postaciach, albo jako naruszenie przez błędną wykładnię, albo przez niewłaściwe zastosowanie. W przypadku pierwszym chodzi o sytuację, gdy zastosowany przepis nie był niewłaściwy, lecz jego treść została błędnie zrozumiana, źle zinterpretowana. W przypadku drugim naruszenie prawa materialnego polega na tym, że posłużono się przepisem nieznajdującym zastosowania w danym stanie faktycznym, tzn. niewłaściwie porównano ustalony w sprawie stan faktyczny z hipotetycznym stanem faktycznym wynikającym z hipotezy normy prawnej. Nie można bowiem naruszyć w danej sprawie konkretnego przepisu prawa materialnego w ten sposób, że równocześnie: został źle zinterpretowany, źle zastosowany i wreszcie niezastosowany w ogóle.

Mimo powyższych nieprawidłowości Sąd uznał, że możliwe jest merytoryczne rozpoznanie skargi kasacyjnej, gdyż jej motywy wskazują w sposób niewątpliwy, że podstawę skargi, w zakresie naruszenia prawa materialnego, stanowi błędna wykładnia przepisu art. 32 ust. 3 i 6 Protokołu Nr 4 UE w związku z przywołanymi przepisami Konstytucji i zawierają wyjaśnienie, w czym się to wyraża.

Zarzuty zawarte w skardze kasacyjnej koncentrują się w zasadzie wokół jednego zagadnienia, dotyczącego weryfikacji dowodu pochodzenia towaru przez służby celne kraju eksportera i związanego z tym problemu umiejscowienia Układu Europejskiego i Protokołu Nr 4 do tego Układu w systemie źródeł prawa. Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wywodząc, iż Układ Europejski (w tym Protokół Nr 4) jakkolwiek jest umową ratyfikowaną i ogłoszoną, to jednak usytuowaną na poziomie aktu podstawowego, wyprowadzał z tego wniosek, że polskie organy celne związane są ustaleniami dokonanymi przez organy celne kraju eksportera tylko wówczas, gdy ustalenia te nie są sprzeczne z ustawą obowiązującą w Polsce.

W skardze kasacyjnej zaprezentowano natomiast pogląd, iż stosownie do art. 241 ust. 1 w zw. z art. 91 ust 2 Konstytucji, w razie kolizji z ustawami, Układ Europejski ma pierwszeństwo, a wynik weryfikacji, o którym mowa wyżej, jest wiążący.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że nie ulega wątpliwości, iż Układ Europejski, jest umową ratyfikowaną, ogłoszoną w Dzienniku Ustaw RP (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38). Odrębnej ratyfikacji i ogłoszeniu podlegał także Protokół Nr 4 w brzmieniu, znajdującym w niniejszej sprawie zastosowanie, nadanym porozumieniem podpisanym w Brukseli 24 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 104, poz. 662). Ponadto ratyfikacja Układu Europejskiego została poprzedzona zgodą wyrażoną w ustawie z 4 lipca 1992 r. o ratyfikacji (...) (Dz.U. Nr 60, poz. 302), a kategoria spraw, których układ dotyczy, umieszcza go wśród umów, o których mowa w art. 241 ust. 1 Konstytucji.

Tego rodzaju umowy mają konstytucyjnie zagwarantowane pierwszeństwo na wypadek kolizji z ustawami, a zatem pogląd prawny zawarty w zaskarżonym wyroku, iż postanowienia Układu Europejskiego wraz ze stanowiącymi integralną jego część załącznikami i protokołami (art. 117 UE) posiadają w systemie prawa rangę odpowiadającą aktom podstawowym, uznać należy za nietrafny.

W razie zbiegu unormowań kodeksowych z regulacjami zawartymi w innych aktach prawnych, w tym w umowach międzynarodowych, pierwszeństwo mają te ostatnie, a zatem to ustawodawca krajowy przesądził o takim sposobie usuwania ewentualnych rozbieżności.

W sprawie niniejszej importer zabiegał o zastosowanie obniżonej stawki celnej do sprowadzonego z zagranicy towaru.

Zgodnie z postanowieniami art. 13 § 3 pkt 4 Kodeksu celnego oraz części A Postanowień Wstępnych Taryfy celnej stawki celne obniżone określone są w umowach zawartych przez Polskę z niektórymi krajami lub grupami krajów i znajdują zastosowanie do niektórych towarów pochodzących w szczególności z państw członkowskich Unii Europejskiej.

Jedną z tych umów jest Układ Europejski.

Pochodzenie towaru można dokumentować na dwa sposoby: bądź to za pomocą świadectwa przewozowego EUR 1 wystawianego na wniosek eksportera przez władze celne jego kraju, bądź za pomocą deklaracji złożonej przez eksportera na fakturze, specyfikacji wysyłkowej lub innym dokumencie handlowym, który opisuje produkty w sposób wystarczający do jego identyfikacji.

Niezależnie od tego władze celne kraju eksportu są uprawnione do dodatkowej, wyrывkowej weryfikacji dowodów pochodzenia, w ramach której mają prawo zażądać każdego dowodu, przeprowadzić każdą kontrolę, i mogą to czynić zarówno z urzędu, jak i na wniosek władz celnych kraju importu.

Wyniki te muszą być takie, żeby umożliwiły wyraźne ustalenie, czy dokumenty są autentyczne i czy sprawdzane produkty można uznać za pochodzące ze Wspólnoty lub z Polski lub z innego kraju.

Wbrew stanowisku Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie zagadnienie weryfikacji dowodów pochodzenia jest unormowane w art. 32 Protokołu Nr 4 UE w sposób zupełny.

Biorąc powyższe pod uwagę należało uznać, że skarga kasacyjna znajduje oparcie w art. 174 pkt 1 Prawa o postępowaniu, gdyż zaskarżony wyrok wydany został z naruszeniem przepisu prawa materialnego, to jest art. 32 Protokołu Nr 4 UE, przez błędną jego wykładnię.

Z tych wszystkich względów Naczelny Sąd Administracyjny obowiązany był na mocy art. 185 § 1 i art. 203 pkt. 2 Prawa o postępowaniu uchylić zaskarżony wyrok, zasądzić zwrot kosztów postępowania na rzecz Dyrektora Izby Celnej w B.-B. i przekazać sprawę do pełnego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Lublinie.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 czerwca 2004 r., sygn. akt GSK 633/04

Zagadnienie prawne:

Rabat, jeżeli jest świadczeniem odnoszącym się do ceny importowanego towaru, kształtuje jego cenę i w konsekwencji wartość celną, niezależnie od tego, kiedy został faktycznie przyznany.

Z uzasadnienia wyroku:

Dyrektor Urzędu Celnego w W. w dniu 14 lutego 2000 r. na podstawie zgłoszenia celnego SAD (...) objął procedurą dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym farmaceutyki stanowiące przedmiot importu dokonanego przez „Y.P.” sp. z o.o. z siedzibą w W. oraz przyjął deklarowaną wartość celną towaru w wysokości odpowiadającej jego wartości

transakcyjnej w kwocie 683 138,87 euro, wynikającej z przedstawionej przy zgłoszeniu celnym faktury z 10 lutego 2000 r. (...), wystawionej przez holenderskiego eksportera „Y.E.B.V.” z siedzibą w (...) w Holandii. W czasie od 4 do 14 grudnia 2001 r. w siedzibie skarżącej Spółki przeprowadzono kontrolę celną, podczas której ujawniono zawartą przez „Y.P.” z eksporterem farmaceutyków „Y.E.B.V.” w dniu 1 marca 1999 r. umowę o udzielaniu rabatu w wysokości 40 procent wartości netto produktów zakupionych przez nabywcę, jeżeli wartość zakupionych produktów wynosić będzie 500 000 euro w każdym miesiącu. W trakcie kontroli ujawniono również wystawione przez eksportera noty kredytowe z podaniem numeru faktury, zmniejszające cenę sprowadzonych leków, które nie zostały uwzględnione przy określaniu wartości celnej tych leków. W związku z tym, po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, decyzją z 29 kwietnia 2002 r. (...) Dyrektor Urzędu Celnego w W. uznał zgłoszenie celne z 14 lutego 2000 r. za nieprawidłowe w zakresie wartości celnej towaru i orzekając w tej części, określił wartość celną w skorygowanej (obniżonej) wysokości, uwzględniającej udzielone importerowi przez eksportera rabaty obniżające – zdaniem organu celnego – zafakturowaną należność eksportera. Organ I instancji podkreślił, że upust (rabat) został przyznany wstecznie, lecz jego udzielenie zagwarantowano w zawartej wcześniej umowie, a zatem strona w chwili dokonania zgłoszenia celnego powinna poinformować Urząd Celny o tej umowie o udzielaniu rabatów, dotyczącej wartości transakcyjnej i wartości celnej towaru.

Strona odwołała się od tej decyzji i wniosła o jej uchylenie w całości i uznanie zgłoszenia celnego za prawidłowe w zakresie wartości celnej.

Dyrektor Izby Celnej – Port Lotniczy w W. decyzją z 28 listopada 2002 r. (...) utrzymał w mocy decyzję organu celnego pierwszej instancji.

W skardze do Sądu Administracyjnego strona wniosła o stwierdzenie nieważności obu decyzji wydanych w tej sprawie bądź o ich uchylenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 28 stycznia 2004 r., V SA 4132/02, oddalił tę skargę. Sąd uznał, że umowa z 1 marca 1999 r. o udzielanie rabatów stanowiła w istocie część składową zawartej z eksporterem umowy sprzedaży leków objętych zgłoszeniem celnym z 14 lutego 2000 r., ponieważ sprzedaż realizowana była w czasie obowiązywania tej umowy i na warunkach w niej określonych.

„Y.P.” sp. z o.o. w W. wniosła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 stycznia 2004 r., w której domagała się uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenia na rzecz skarżącej Spółki kosztów postępowania.

W obszernym uzasadnieniu skargi kasacyjnej pełnomocnik skarżącej Spółki zarzucił zaskarżanemu wyrokowi zarówno naruszenie przepisów postępowania, jak i naruszenie przepisów prawa materialnego.

W szczególności strona skarżąca podniosła, że zadeklarowała wartość celną na poziomie ceny transakcyjnej, będącej ceną należną za towar, wynikającą z faktur handlowych wystawionych przez eksportera. Nie mogła zadeklarować wartości celnej na poziomie ceny zapłaconej, gdyż w momencie dokonania zgłoszenia celnego zapłata ta jeszcze nie nastąpiła. Zgodnie natomiast z dyspozycją art. 85 § 1 Kodeksu celnego należności celne są wymagane według stanu towaru oraz jego wartości celnej w dniu dokonania zgłoszenia celnego. A zatem dla ustalenia wartości transakcyjnej oraz wartości celnej towaru znaczenie ma wyłącznie dzień dokonania zgłoszenia celnego. W dniu odprawy celnej cena określona w fakturze załączonej do zgłoszenia celnego odpowiadała wartości transakcyjnej importowanego to-

waru, w rozumieniu ceny należnej za importowany towar, zgodnie z art. 23 § 1 Kodeksu celnego.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując skargę kasacyjną zważył, co następuje:

Skarżąca strona kwestionuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 stycznia 2004 r., opierając skargę kasacyjną na dwóch podstawach określonych w art. 174 pkt 1 i 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a więc na naruszeniu prawa materialnego przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie i naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W takiej sytuacji ocena zasadności skargi kasacyjnej wymaga wpieryw rozważenia zasadności zarzutów o charakterze procesowym, odnoszących się do ustaleń faktycznych Sądu.

Przepisy postępowania określające zasady doręczania pism stronie działającej przez pełnomocnika mają istotną wagę z punktu widzenia wyniku sprawy tylko wtedy, gdy naruszenie pozbawiało stronę albo ograniczało jej prawo do udziału w postępowaniu i do artykułowania w nim swoich interesów. Mając na uwadze to, że Jan S. i Michał S. – członkowie zarządu skarżącej Spółki, występujący jednocześnie w roli jej pełnomocników, są tymi samymi osobami fizycznymi, trudno przyjąć, że doręczenie im decyzji organu I instancji pod adresem Spółki, a nie za pośrednictwem pełnomocnika do doręczeń, naruszyło lub uszczupliło prawo Spółki do udziału w postępowaniu.

W tych okolicznościach nie może być uznany za uzasadniony zarzut, że niedoręczenie decyzji organu I instancji pełnomocnikowi do spraw doręczeń mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił również zarzutu skargi kasacyjnej co do naruszenia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny art. 99 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, stanowiącego, że ocena prawna wyrażona w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanym przed dniem 1 stycznia 2004 r. wiąże w sprawie wojewódzki sąd administracyjny oraz organ, którego działanie lub bezczynność były przedmiotem zaskarżenia.

Nie można zgodzić się ze stwierdzeniem, że na etapie postępowania odwoławczego i po oddaleniu przez organ odwoławczy wniosku o zawieszenie postępowania odwoławczego mogło być jeszcze aktualne merytoryczne rozpatrzenie przez ten organ wniosku o zawieszenie postępowania pierwszoinstancyjnego.

Ponadto skarżąca zarzuciła, że naruszenie przepisów procedury polegało m.in. na poczynieniu błędnych ustaleń co do charakteru rabatu udzielonego skarżącej Spółce przez jej zagranicznego kontrahenta i wpływu tego rabatu na cenę importowanych leków.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawarta w zaskarżonym wyroku ocena ustaleń faktycznych organów celnych w tym zakresie jest prawidłowa.

Nie można podzielić stanowiska skarżącej Spółki, że sporny rabat nie miał związku z ceną importowanych leków, ponieważ był udzielony na podstawie umowy (z 1 marca 1999 r.) niebędącej umową sprzedaży leków, lecz umową zapewniającą wsparcie finansowe importerowi leków. Udzielono go dopiero po zgłoszeniu celnym, na podstawie odrębnej, wystawionej przez dostawcę noty kredytowej, dotyczył zatem towaru, który uzyskał już status towaru krajowego. Zarzuty te trzeba przede wszystkim skonfrontować z zawartą w dniu 1 marca 1999 r. umową „o udzieleniu rabatu”. Już sama jej nazwa wskazuje wyraźnie na intencje umawiających się stron. Nie chodzi im o dotację czy innego rodzaju zasilanie finan-

sowe importera, lecz o rabat, czyli świadczenie, które w języku potocznym i prawniczym ma dość dokładnie określoną treść. Jest to zniżka, upust od ustalonej ceny towaru. Nie można zatem rabatu oderwać od ceny towaru, przyjąć, że nie jest on elementem kształtującym tę cenę na tej tylko podstawie, że miał służyć jako wsparcie finansowe importera albo że udzielono go dopiero po wprowadzeniu towaru importowanego na polski obszar celny. Rabat, jeżeli jest świadczeniem odnoszącym się do ceny towaru, kształtuje tę cenę, niezależnie od tego, kiedy został faktycznie przyznany i jakie intencje kryją się za jego udzieleniem.

W myśl powszechnej w obrocie handlowym zasady wolności kontraktowej strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, określić więc również sposób i czas ustalenia ceny sprzedaży. Mogą tę cenę określić przez wskazanie podstaw do jej ustalenia, co oznacza, że cena zostanie ostatecznie skonkretyzowana dopiero po zawarciu umowy sprzedaży. Umowa z 1 marca 1999 r. o udzieleniu rabatu jest w istocie umową dotyczącą określenia ceny sprzedaży leków, jako że rabat wyraźnie odnosi się do ceny zakupionych leków. W rozpatrywanej sprawie ten element ceny, uwarunkowany wartością zakupu leków, zaistniał i był znany już w chwili zakupu. W związku z tym nie jest zasadne stwierdzenie, że rabat powstał dopiero na podstawie noty kredytowej dostawcy, czyli po dokonaniu zakupu leków i po ich zgłoszeniu do procedury celnej.

Jeśli chodzi o naruszenie prawa materialnego, skarżąca strona zarzuciła, że Wojewódzki Sąd Administracyjny dopuścił się naruszenia przepisów art. 23 § 1 i art. 85 § 1 Kodeksu celnego przez ich błędną wykładnię. Z przepisów tych bowiem wynika, zdaniem skarżącej strony, że wartość celna towaru ustalona w tym przypadku na podstawie wartości transakcyjnej, czyli ceny należnej za importowane leki, to wyłącznie wartość na dzień dokonania zgłoszenia celnego. Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela wykładni przepisów art. 23 § 1 i art. 85 § 1 Kodeksu celnego zaprezentowanej przez stronę skarżącą.

Zasady ustalania wartości celnej towarów zostały uregulowane w dziale III Kodeksu celnego, w tym głównie w art. 23. Natomiast przepis art. 85 § 1 Kodeksu celnego odnosi się do innej materii – do wymagalności należności celnych. Warto zwrócić uwagę, że przepisy art. 23 § 1 i 9 Kodeksu celnego odnoszą wartość celną towaru do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towar sprzedany w celu przywozu na polski obszar celny. Ustawodawca więc kładzie nacisk na cenę rzeczywistą, całkowitą i ostateczną, obejmującą wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane w zamian za towar.

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