

Wyrok z dnia 8 października 2002 r.

III RN 178/01

Organ celny dokonuje weryfikacji dokumentów przedstawionych do odprawy celnej towaru, w tym faktury dokumentującej jego wartość transakcyjną, w toku postępowania celnego wszczętego w wyniku zgłoszenia towaru do odprawy celnej (art. 65 § 5 w związku art. 70 oraz art. 65 § 4 pkt 2 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. Kodeks celny, jednolity tekst: Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.).

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 października 2002 r. sprawy ze skargi Bronisława C. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 18 czerwca 1999 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła od samochodu – „Jeep Grand Cherokee”, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 10 października 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Dyrektor Urzędu Celnego w L. decyzją z dnia 13 lutego 1998 r. uznał za nieprawidłowe dokonane przez Bronisława C. w dniu 11 lutego 1998 r. zgłoszenie do odprawy celnej wyprodukowanego w 1996 r. samochodu osobowego „Jeep Grand Cherokee”, do którego dołączona została faktura zakupu tego samochodu na kwotę 8.200 CHF oraz wystawione w Szwajcarii świadectwo przewozowe EUR-1 wraz z oceną techniczną z dnia 5 lutego 1998 r. określającą wartość pojazdu z uwzględnie-

niem kosztów części zamiennych i robocizną na kwotę 22.500 PLN na podstawie art. 29 § 1 w związku z art. 23 § 7 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. - Kodeks celny (Dz.U. Nr 23, poz. 117 ze zm.) określił wartość celną sprowadzonego samochodu na kwotę 14.721,13 CHF. Następnie, w wyniku odwołania Bronisława C., Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 18 czerwca 1999 r. uchylił zaskarżoną decyzję w części dotyczącej określenia wartości celnej i wymiaru cła oraz orzekł w tym zakresie co do istoty sprawy, określając wysokość należnego cła na kwotę 12.218,20 PLN, a w pozostałym zakresie utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Prezes Głównego Urzędu Ceł stwierdził w szczególności, że zgodnie z art. 23 § 7 Kodeksu celnego wartość transakcyjna zgłoszonego do odprawy celnej towaru nie może być przyjęta za wartość celną w wypadku, gdy organ celny z uzasadnionych przyczyn zakwestionuje wiarygodność i dokładność informacji lub dokumentów stanowiących podstawę do określenia wartości celnej towaru, a zwłaszcza w sytuacji, gdy przedstawiony dokument nie odzwierciedla tzw. rzeczywistej wartości towaru (art. 23 § 1 w związku z art. 85 § 1 Kodeksu celnego). O zakwestionowaniu wiarygodności przedstawionej faktury zakupu zgłoszonego do odprawy celnej samochodu w rozpoznawanej sprawie „zdecydowała przede wszystkim rażąco niska - 8.200 CHF - cena sprowadzonego pojazdu w stosunku do rzeczywistej wartości”. W takim wypadku, na podstawie art. 23 § 7 Kodeksu celnego, organ celny ustala wartość celną towaru w sposób określony w art. 25 - 29 Kodeksu celnego (art. 24 § 1 Kodeksu celnego). Ponieważ jednak, jak wywiódł w uzasadnieniu swej decyzji Prezes Głównego Urzędu Ceł (powołując się w tym kontekście na wyjaśnienia, jakie w tej kwestii - stosownie do art. VII Układu Ogólnego w Sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r. - opublikowane zostały przez tzw. Techniczny Komitet Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej w formie załączników nr 1 i nr 2 do zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 23 września 1997 r. w sprawie wyjaśnień dotyczących wartości celnej - Monitor Polski Nr 67, poz. 657), w przypadku importu używanych pojazdów samochodowych problematyczne jest ustalanie ich wartości celnej przy zastosowaniu metod określonych w art. 25 i art. 26 Kodeksu celnego, a z kolei określona w art. 27 Kodeksu celnego tzw. metoda ceny jednostkowej towarów identycznych lub podobnych może znaleźć zastosowanie w zasadzie wyłącznie w przypadku importu towaru dla celów handlowych, natomiast określona w art. 28 Kodeksu celnego tzw. metoda wartości kalkulowanej nie może być stosowana w wypadku używanych pojazdów samochodowych, bowiem nie są one jako takie produkowane,

dlatego „wartość celna używanych pojazdów samochodowych jest ustalana według metody ‘ostatniej szansy’ (art. 29 Kodeksu celnego)” i to tym bardziej, że: „Zdaniem Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej można się przy stosowaniu tej metody oprzeć na katalogach lub wyspecjalizowanych czasopismach podających bieżące ceny na rynku kraju importu dla używanych pojazdów samochodowych. (...)”.

W wyniku skargi Bronisława C., Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 10 października 2000 r. [...] uchylił decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 18 czerwca 1999 r. w przedmiocie cła od używanego pojazdu samochodowego „Jeep Grand Cherokee”. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Naczelny Sąd Administracyjny podniósł w szczególności, że zakwestionowanie wartości transakcyjnej towaru (art. 23 § 1 Kodeksu celnego) wynikającej z przedstawionych do odprawy celnej towaru dokumentów jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy organ celny wskaże przyczyny, ze względu na które zakwestionowane dokumenty uznał za niewiarygodne (art. 23 § 7 Kodeksu celnego). A ponadto, skoro obowiązuje zasada, wedle której cena transakcyjna stanowić ma podstawę ustalenia wartości celnej towaru (art. 23 § 1 Kodeksu celnego), to wyklucza to tym samym „możliwość dowolnego wyboru metody ustalania tej wartości w oparciu o dalsze unormowania Kodeksu celnego. Zachodzi zawsze konieczność kolejnego uzasadnionego eliminowania poszczególnych metod ustalania wartości celnej towaru”.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 14 sierpnia 2001 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 października 2000 r. [...], zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 23 § 7 i art. 29 § 1 Kodeksu celnego oraz art. 80 KPA i art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 426), a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano w szczególności, że w rozpoznawanej sprawie sporna jest przede wszystkim: „zasadność skorzystania przez organy celne z uwarunkowania zawartego w art. 29 § 1 Kodeksu celnego z uwagi na stwierdzenie, że wartość transakcyjna sprowadzonego samochodu nie mogła być przyjęta za jego wartość celną, ponieważ cena podana na fakturze dołączonej do zgłoszenia jest zaniżona, a świadectwo EUR-1 nie odpowiada wymogom określonym

w powołanych przez te organy przepisach. (...) Korzystając z metody „ostatniej szansy” dla ustalenia wartości celnej, organy administracji celnej uzasadniły jej wybór niemożnością zastosowania art. 25 - 28 Kodeksu celnego (...). Tymczasem, jak wywiedziono w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej: „W niniejszej sprawie organy celne powołując się w swoich decyzjach na stosowne przepisy międzynarodowe, mające zastosowanie z mocy Porozumienia zawartego między Rzeczpospolitą Polską z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi z drugiej strony, skorzystały przy ustaleniu wartości celnej samochodu marki „Jeep Grand Cherokee” z wymienionych wskazówek kompetentnych organów. Sąd orzekający, pomijając te ustalenia i zarzucając Prezesowi Głównego Urzędu Celnego niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 122 Ordynacji podatkowej wskutek braku własnych ustaleń co do stopnia zużycia samochodu, w istocie naruszył zasadę, o której mowa w art. 80 KPA w związku z art. 1 Prawa celnego”. Ponadto, w opinii wnoszącego rewizję nadzwyczajną, za chybiony należy uznać podniesiony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zarzut zaniechania przeprowadzenia ‘czynności sprawdzających’, o których mowa w Dziale V. Ordynacji podatkowej, ponieważ - z mocy art. 262 Kodeksu celnego - do postępowania w sprawach celnych stosuje się jedynie Dział IV. Ordynacji podatkowej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

1. Wedle stanu prawnego obowiązującego w dacie dokonania zgłoszenia do odprawy celnej używanego samochodu osobowego „Jeep Grand Cherokee” oraz w dacie podejmowania przez organy celne rozstrzygnięć w rozpoznawanej sprawie, a także wedle aktualnie nadal obowiązujących w tym względzie przepisów ustawowych (ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. - Kodeks celny, jednolity tekst: Dz.U. z 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.), zasadniczo wartość celną towaru zgłoszonego do odprawy celnej ustala się na podstawie jego wartości transakcyjnej, to znaczy ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za ten towar (art. 23 § 1 Kodeksu celnego). Jeżeli jednak „organ celny z uzasadnionych przyczyn zakwestionował wiarygodność i dokładność informacji lub dokumentów służących do określenia wartości celnej, które należy dołączyć do zgłoszenia celnego (...)” (art. 23 § 7 Kodeksu celnego) - co obowiązany jest odrębnie wyjaśnić podmiotowi dokonującemu zgłoszenia celnego jedynie na jego pisemny wniosek (art. 23 § 8 Kodeksu celnego) - wówczas powinien dokonać ustale-

nia wartości celnej towaru, stosownie do okoliczności, naprzód przy wykorzystaniu metod, które zostały określone kolejno w art. 25 (czyli wedle wartości celnej „identycznych towarów sprzedanych i wprowadzonych na polski obszar celny w tym samym lub zbliżonym czasie”), art. 26 (czyli wedle wartości celnej „podobnych towarów sprzedanych lub wprowadzonych na polski obszar celny w tym samym lub zbliżonym czasie”), art. 27 (przyjmując za wartość celną „cenę jednostkową towarów przywożonych bądź identycznych lub podobnych sprzedanych na polskim obszarze celnym w największych ilościach i stanie, w jakim są towary, dla których ustalana jest wartość celna”) lub art. 28 Kodeksu celnego (przyjmując za wartość celną tzw. wartość kalkulowaną, poprzez zsumowanie kosztów lub kwot określonych w ustawie), a dopiero w sytuacji, gdy wartość celna towaru nie może być określona przy zastosowaniu wymienionych uprzednio metod: „jest ona ustalana na podstawie danych dostępnych na polskim obszarze celnym, z zastosowaniem odpowiednich środków zgodnych z zasadami i ogólnymi przepisami: 1) artykułu VII Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r.; 2) Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r. (...)”.

Równocześnie należy mieć na uwadze, że w dacie podejmowania przez organy celne rozstrzygnięć w rozpoznawanej sprawie, obowiązywały w polskim porządku prawnym tzw. „Wyjaśnienia Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej (WCO) do Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w Sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r.”, które zostały opublikowane w ramach Załącznika Nr 1 do Zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 23 września 1997 r. - Wyjaśnienia dotyczące wartości celnej (Monitor Polski Nr 67, poz. 657 - wydane na podstawie art. 33 Kodeksu celnego i obowiązującego do dnia 21 października 1999 r., które z dniem 22 października 1999 r. uchylone zostało - wydanym również na podstawie art. 33 Kodeksu celnego i również zawierającym „Wyjaśnienia dotyczące wartości celnej” - rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 15 września 1999 r. Dz.U. Nr 80, poz. 908 ze zm.). W „Studium 1.1. - Postępowanie wobec używanych samochodów”, które stanowiło integralną część powyższych „Wyjaśnień...”, określone zostały zasady postępowania, jakie obowiązywały organy celne w wypadku ustalania wartości importowanych używanych pojazdów samochodowych. W kontekście szczegółowego opisu metod określania wartości celnej importowanych pojazdów samochodowych (*nota bene*, metody te są co do zasady zbieżne z metodami obowiązującymi na podstawie art. 25 - 28 Kodeksu celne-

go), zależnie od różnych możliwych sytuacji importu używanych pojazdów samochodowych, została również wprowadzona zasada, w myśl której w wypadku, gdy używany pojazd samochodowy importowany jest przez osobę fizyczną na własne potrzeby (a nie w celach handlowych) i był on używany po dokonaniu zakupu, wartość celna tego pojazdu powinna być ustalana przy zastosowaniu tzw. metody ostatniej szansy, wobec praktycznej nieprzydatności innych metod ustalania wartości celnej tego rodzaju towaru (art. 7 w związku z art. 2 i 3 pkt 11 Studium 1.1. - na gruncie polskiego porządku prawnego metoda ta określona została właśnie w art. 29 Kodeksu celnego).

2. W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że zgłoszenia do odprawy celnej używanego pojazdu samochodowego - samochodu osobowego „Jeep Grand Cherokee” (wyprodukowanego w 1996 r.), który był używany w okresie następującym po zakupie, dokonała osoba fizyczna - Bronisław C. w dniu 11 lutego 1998 r. w Urzędzie Celnym w L. Jednakże organ celny zakwestionował wiarygodność ceny transakcyjnej (w kwocie 8.200,- CHF) podanej w fakturze zakupu tego pojazdu samochodowego, uznając, że jest ona znacznie zaniżona w stosunku do rzeczywistej jego wartości (art. 23 § 7 Kodeksu celnego). W tej sytuacji organ celny obowiązany był do przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego, w ramach toczącego się już postępowania celnego w sprawie, w celu ustalenia rzeczywistej wartości celnej zgłoszonego przez zainteresowanego do odprawy celnej używanego pojazdu samochodowego i uczynił to w sposób zgodny z obowiązującymi wówczas przepisami prawnymi. Bowiem, wbrew pogładowi prawnemu wyrażonemu w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, wedle którego „zastosowanie art. 23 § 7 Kodeksu celnego wiąże się zawsze z koniecznością uzasadnienia przyczyn zakwestionowania ceny transakcyjnej poprzez wykazanie niewiarygodności przedstawionych dokumentów przed ewentualnym wszczęciem postępowania celnego”, w danym wypadku w grę wchodził problem wyjaśnienia okoliczności istotnej dla rozstrzygnięcia sprawy (ustalenie wartości celnej towaru jest niezbędne w celu ustalenia kwoty wynikającej z długu celnego - art. 21 Kodeksu celnego), w ramach toczącego się już postępowania celnego: po pierwsze - wszczęcie postępowania celnego następuje z chwilą przyjęcia przez organ celny zgłoszenia celnego (art. 65 § 5 Kodeksu celnego); po drugie - dopiero po przyjęciu zgłoszenia celnego, a więc w ramach wszczętego na tej podstawie postępowania celnego, organ celny może dokonać weryfikacji dokumentów przedstawionych do odprawy celnej towaru,

w tym między innymi także przedstawionej przez zgłaszającego faktury dokumentującej wartość transakcyjną towaru (art. 70 Kodeksu celnego); po trzecie - dopiero w wyniku dokonania weryfikacji dokumentów przedstawionych do odprawy celnej organ celny wydaje decyzję określającą kwotę długu celnego (art. 70 § 2 w związku z art. 65 § 4 pkt 2 Kodeksu celnego).

W konsekwencji, w rozpoznawanej sprawie - stosownie do wymagań określonych w art. 29 § 1 pkt 1 i pkt 2 Kodeksu celnego w związku z art. 2 i 3 pkt 11 „Studium 1.1. - Postępowanie wobec używanych pojazdów samochodowych” (powoływanego nadal jako: Studium 1.1.), stanowiącego integralną część obowiązujących w owym czasie „Wyjaśnień Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej (WCO) do Porozumienia w sprawie stosowania artykułu VII Układu Ogólnego w Sprawie Taryf Celnych i Handlu z 1994 r.”, które zostały opublikowane w ramach Załącznika Nr 1 do Zarządzenia Prezesa Głównego Urzędu Cei z dnia 23 września 1997 r. - Wyjaśnienia dotyczące wartości celnej (Monitor Polski Nr 67, poz. 657) - organy celne miały obowiązek ustalenia wartości zgłoszonego do odprawy celnej używanego pojazdu samochodowego przy zastosowaniu tzw. metody ostatniej szansy, co też prawidłowo uczyniły w rozpoznawanej sprawie. Podkreślenia wymaga przy tym i to, że w uzasadnieniu zaskarżonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego decyzji Prezesa Głównego Urzędu Cei z dnia 18 czerwca 1999 r. wyjaśnione zostały przyczyny, z powodu których - już co do zasady - nie było możliwe (‘wydaje się problematyczne’, jak to określono w art. 2 i 3 pkt 11 Studium 1.1.) zastosowanie innej metody (czyli jednej spośród metod wskazanych w art. 25 - 28 Kodeksu celnego oraz odpowiednio w art. 1 - art. 6 Studium 1.1.) w celu ustalenia wartości importowanego używanego pojazdu samochodowego przez osobę fizyczną dla własnych celów (co czyni zadość wymaganiu prawnemu określonymu w art. 29 § 1 zdanie pierwsze Kodeksu celnego - *nota bene*, w tym zakresie uzasadnienie tej decyzji nawiązuje wprost do argumentacji, jaka przytoczona została w powołanym Studium 1.1.). Ponadto, w uzasadnieniu decyzji Prezesa Głównego Urzędu Cei z dnia 18 czerwca 1999 r.: po pierwsze - znalazło się jednoznaczne stwierdzenie, iż celem dokładnego określenia stanu technicznego zgłoszonego do odprawy celnej używanego pojazdu samochodowego organy celne posiłkowały się także opinią biegłego, która sporządzona została na wniosek zgłaszającego; po drugie - organ celny wyjaśnił, iż „przy ustalaniu wartości celnej metodą ‘ostatniej szansy’ organy celne wiążą tylko ustalenie przez biegłego rzeczoznawcę procentowego stopnia uszkodzeń i braków”,

natomiast „(...) nie mogą być brane pod uwagę (nawet szacunkowe) koszty części zamiennych i naprawy przedmiotowego pojazdu (...)”, co „(...) uzasadnione jest tym, że przy tym samym stopniu uszkodzenia koszty naprawy mogą być różne w zależności kto, gdzie i kiedy naprawia dany pojazd”; oraz po trzecie - organ celny przedstawił dokładnie podstawy dokonanej wyceny oraz sposób określenia rzeczywistej wartości celnej importowanego pojazdu samochodowego (na kwotę 14.309,00 CHF), której nie odzwierciedlała zakwestionowana przez organy celne rażąco niska cena transakcyjna nabycia tego pojazdu (udokumentowana przedstawioną przez zgłaszającego fakturą, wedle której cena transakcyjna nabycia tego samochodu opiewała na kwotę 8.200,- CHF). Tym samym bezzasadny okazał się również - podniesiony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku - zarzut naruszenia art. 122 Ordynacji podatkowej.

3. Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹³ § 1 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.

=====