

Wyrok z dnia 23 listopada 1994 r.
III ARN 63/94

Zakres zwolnień od cła przysługujący spółkom utworzonym na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz. U. Nr 41, poz. 325 ze zm.) w świetle art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. U. Nr 60, poz. 253) jest taki sam, jaki określił art. 30 ust. 1, pkt 2 wyżej powołanej ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. tzn.: że katalog zwolnień celnych obejmuje środki przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej jak maszyny, urządzenia, wyposażenie, natomiast nie obejmuje surowców i półfabrykatów użytych do produkcji.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędzia SA: Andrzej Kijowski,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 23 listopada 1994 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Wielobranżowego "J." Spółki z o.o. w Z.G. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cł z dnia 27 maja 1992 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 25 marca 1994 r. [...]

1. u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę
2. o d d a l i ł wniosek o zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego w postępowaniu z rewizji nadzwyczajnej.

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

Decyzją zawartą w Jednolitym Dokumencie Administracyjnym SAD z dnia 31 stycznia 1992 r. nr 160230/000128 Dyrektor Urzędu Celnego w W. wymierzył cło od sprowadzonych przez Spółkę z o.o. "J." serów. Następnie decyzją [...] z dnia 25 marca 1992 r. Dyrektor tegoż Urzędu odmówił zwolnienia od cła tych serów. W uzasadnieniu powyższej decyzji Dyrektor stwierdził, że funkcją art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. Nr 60, poz. 253), zwanej niżej "ustawą o spółkach z udziałem zagranicznym" jest jedynie zagwarantowanie istniejącym już spółkom zwolnień od cła przyznanych im przez art. 30 uchylonej ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej z udziałem podmiotów zagranicznych (Dz. Nr 41, poz. 325 ze zm.), zwanej niżej "ustawą z dnia 23 grudnia 1988 r." Zdaniem Dyrektora przepis art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym należy interpretować w ramach zakreślonych przez art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r., a w konsekwencji uznać, że nie podlegają zwolnieniu od cła towary, których działalność gospodarcza dotyczy, a więc takie, które są przedmiotem działalności gospodarczej, bowiem art. 30 ostatnio wymienionej ustawy zwalniał od cła jedynie towary mające charakter środków pracy.

W odwołaniu od powyższej decyzji spółka "J." podniosła, że stanowisko Dyrektora Urzędu Celnego jest błędne, bowiem spółka korzysta ze zwolnienia od cła nie tylko na podstawie poprzednio obowiązującego art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r., lecz również na podstawie art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym, który rozszerza uprawnienia spółek z tego tytułu i upoważnia do zwolnienia od cła również towary stanowiące przedmiot działalności spółki.

Prezes Głównego Urzędu Cei decyzją [...] z dnia 27 maja 1992 r. uchylił w całości decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. [...] z dnia 25 marca 1992 r. jako wydaną z naruszeniem przepisów o właściwości i utrzymał w mocy decyzję Dyrektora zawartą w Jednolitym Dokumencie Administracyjnym SAD nr 160230/000128 z dnia 31 stycznia 1992 r. dzielając argumentację zawartą w uzasadnieniu decyzji z dnia 25 marca 1992 r. W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka wskazała, że zaskarżona decyzja Prezesa GUC narusza art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym, bowiem zgodnie z tym przepisem spółki z udziałem kapitału zagranicznego korzystają ze zwolnień od cła przywózowego w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu. Ponieważ przedmiotem działalności spółki [...] jest m.in. handel zagraniczny, to jest niewątpliwie, że import serów odbył się w ramach prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej i w zakresie objętym zezwoleniem.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 25 marca 1994 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję i utrzymaną przez nią w mocy decyzję zawartą w Jednolitym Dokumencie Administracyjnym SAD. Sąd uznał, że zakres zwolnień od cła na podstawie art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym jest szerszy niż zakres zwolnień, o których stanowił art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. Zdaniem Sądu na podstawie art. 37 ust. 5 tej pierwszej ustawy należy zwolnić od cła wszystkie towary niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej przez Spółkę utworzoną na podstawie zezwolenia Prezesa Agencji do Spraw Inwestycji Zagranicznych, a więc także surowce i półfabrykaty.

Powyższy wyrok Sądu Administracyjnego zaskarżył Minister Sprawiedliwości rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W ocenie skarżącego powyższy przepis normuje problematykę zwolnień celnych przewidzianych w art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. i do tego ogranicza się rzeczywista rola tego przepisu. Uznanie, że art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym rozszerza zakres wspomnianych zwolnień od cła byłoby zdaniem Ministra Sprawiedliwości sprzeczne nie tylko z funkcją tej normy jako przepisu przejściowego, ale ponadto oznaczałoby przyjęcie wykładni rozszerzającej przepisu ustanawiającego wyjątek od określonej w art. 3 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312) zasady równości podmiotów gospodarczych. Skarżący ponadto stwierdził, że stanowisko Sądu Administracyjnego, zgodnie z którym zakres zwolnień od cła na podstawie art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym jest szerszy niż zakres zwolnień, o których stanowił art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. odbiega od przyjętej przez sądy i popartej przez doktrynę linii orzecznictwa w tego rodzaju sprawach.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zarzut skarżącego, że kwestionowany niniejszą rewizją nadzwyczajną wyrok Sądu Administracyjnego rażąco narusza art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym jest trafny. Sąd ten przyjmując, że zakres zwolnień od cła na podstawie tego przepisu jest szerszy niż zakres zwolnień jaki miał miejsce na podstawie art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. i uznając, że należy zwolnić od cła wszystkie towary niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej przez Spółkę utworzoną na podstawie zezwolenia Prezesa Agencji do Spraw Inwestycji Zagranicznych, w tym surowce i półfabrykaty, nadał powyższemu przepisowi ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym znaczenie, które pozostaje w sprzeczności z treścią i celem ustanowienia tego przepisu.

Sąd Najwyższy jest zdania, że ustalenie znaczenia art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym nie może być oparte wyłącznie na jego analizie językowej i

gramatycznej, bowiem nie prowadzi to do jednoznacznego sprecyzowania treści tego przepisu. Pogląd skarżącego, że już samo porównanie użytego w tym przepisie sformułowania "korzystają ze zwolnień od cła" z takimi sformułowaniami stosowanymi przy zwolnieniach od cła jak "zwalnia się od cła" lub "jest wolny od cła" wskazuje na to, że przepis ten zachował jedynie przywileje celne z jakich dotychczas istniejące spółki z udziałem zagranicznym korzystały przed jego wejściem w życie, nie jest przekonywujący. Gdyby bowiem przyjąć ten pogląd, wówczas końcowa część powołanego wyżej przepisu byłaby zbędna, co jest sprzeczne z regułami wykładni, do której odwołuje się skarżący. Tymczasem w tej części art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym wspomniane korzystanie ze zwolnień od cła odnosi się do zakresu przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu na utworzenie spółki, co mogłoby wskazywać na konstytutywny charakter tego przepisu z punktu widzenia prawa spółki do zwrotu cła, skoro art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. obejmował tym zwolnieniem jedynie maszyny, urządzenia i wyposażenie oraz inne środki przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej. W świetle reguł wykładni językowej sformułowania "w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu" korzystanie ze zwolnień od cła przywozowego dotyczyłoby bowiem wszystkich towarów związanych z taką działalnością, a nie tylko środków pracy przeznaczonych do jej prowadzenia. W konsekwencji należy uznać, że analiza językowa oparta na samym tylko brzmieniu powołanego przepisu prowadzi do sprzeczności, ponieważ z ustalonego w ten sposób znaczenia sformułowania "korzystają ze zwolnień od cła" zawartego w art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym wynika, że prawo do zwolnień od cła ma taki sam zakres, jak określony w art. 30 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r., podczas gdy sama tylko wykładnia językowa sformułowania "w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu" może prowadzić do wniosku, że zakres ten mógłby być szerszy. Wobec tego, że wykładnia oparta na samym tylko brzmieniu art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym zawodzi, należy ustalić jego znaczenie uwzględniając wewnętrzną systematykę tej ustawy. Przepis powyższy został zamieszczony w części zatytułowanej "Przepisy przejściowe i końcowe". Zgodnie z przyjętą praktyką legislacyjną do istoty przepisów przejściowych należy regulowanie kwestii związanych z oddziaływaniem nowego prawa na stosunki prawne powstałe przed dniem jego wejścia w życie. Art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym, jako przepis przejściowy, rozstrzyga kwestie związane z korzystaniem przez spółki utworzone w trybie i na zasadach określonych w ustawie z dnia 23 grudnia 1988 r. z nabytego na podstawie tej ustawy prawa do zwolnień celnych po wejściu w życie ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym. Zgodnie z tym przepisem spółki, na których utworzenie zezwolenia zostały wydane na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r., korzystają ze zwolnień od cła przywozowego w okresie 3 lat od utworzenia spółki w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu. Ze wskazanego wyżej kontekstu systemowego wynika, że rzeczywisty cel art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym sprowadza się do ochrony nabytych przez spółki utworzone na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. praw do zwolnień celnych oraz zapewnienia korzystania z tych zwolnień przez wskazany w tym przepisie okres, po wejściu w życie ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym. Istotą powołanego przepisu jest zatem utrzymanie w mocy uprawnień mających swą podstawę prawną w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. W związku z powyższym należy stwierdzić, że zakres zwolnień od cła przewidziany w art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym jest taki sam, jaki określał art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r.

Stanowisko Sądu Administracyjnego, że na mocy art. 37 ust. 5 ustawy o spółkach z udziałem zagranicznym zwolnione są od cła wszystkie towary sprowadzane przez Spółkę w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej określonej w zezwoleniu, a więc również

niezbędne do prowadzenia tej działalności surowce, półprodukty czy artykuły przeznaczone do handlu, nie uwzględnia reguł wykładni systemowej i funkcjonalnej koniecznej do prawidłowego ustalenia treści tego niejasno zredagowanego przepisu. Sąd Najwyższy jest zdania, że zawarte w końcowej części art. 37 ust. 5 ustawy sformułowanie "w zakresie przedmiotu działalności określonej w zezwoleniu" nie ma samodzielnego znaczenia i powinno być odczytane w świetle wyżej określonego celu i istoty tego przepisu, jako przepisu przejściowego. W związku z tym należy przyjąć, że z analizowanego sformułowania wynika jedynie to, że spółki utworzone na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. mają prawo do zwolnień celnych tylko wówczas, gdy chodzi o działalność gospodarczą prowadzoną w granicach udzielonego zezwolenia i tylko w odniesieniu do towarów objętych zwolnieniami zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. Art. 37 ust. 5 ustawy nie określa zatem w swej treści bezpośrednio zakresu przysługującego spółkom utworzonym na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. prawa do zwolnień celnych od importowanych przez te spółki towarów, lecz w sposób dorozumiany odwołuje się do uchylonego art. 30 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Należy w związku z tym stwierdzić, że jakkolwiek treść tego przepisu budziła wątpliwości interpretacyjne w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, to jednak wątpliwości te, na co trafnie zwraca uwagę skarżący, zostały rozstrzygnięte na korzyść stanowiska, że katalog zwolnień celnych przewidzianych w tym przepisie obejmuje środki przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej w podobnym sensie jak maszyny, urządzenia, wyposażenie, natomiast nie dotyczy w szczególności surowców do produkcji oraz półfabrykatów, wchodzących w skład towarów będących następnie przedmiotem sprzedaży.

Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 422 § 1 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====