

**Wyrok z dnia 7 lutego 1995 r.
III ARN 80/94**

Ogólne reguły postępowania dotyczące ustalenia wysokości stawek celnych zawarte w załączniku nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 51, poz. 235) stanowią autentyczną wypowiedź organu uprawnionego do ustalania stawek, wyjaśniającą i uściślającą treść tych stawek.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Maria Mańkowska,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 7 lutego 1995 r. sprawy ze skargi T. Spółka z o.o. w O. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 8 listopada 1993 r. w przedmiocie wymiaru należności celnych od napojów alkoholowych, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 23 czerwca 1994 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę

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

Dyrektor Urzędu Celnego w W., decyzją z dnia 3 sierpnia 1993 r., wydaną w formie Jednolitego Dokumentu Administracyjnego SAD [...], ustalił cło należne od sprowadzonych przez T. Spółkę z o.o. w O. napojów alkoholowych (brandy "Preslaw", "Pliska" i "Słoneczny Brzeg") przy zastosowaniu stawki celnej określonej w pozycjach 220820110 i 220820190 taryfy celnej importowej, która jest załącznikiem nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 51, poz. 235). Wyrażona zapisem: "75% min. 21ECU/hl + 2 FCU% hl" stawka celna została zastosowana w sposób, wynikający z pkt 7 lit. b "Ogólnych reguł dotyczących wysokości stawek celnych", które zawarte zostały w powołanej wyżej taryfie celnej importowej. Jest to sposób następujący:

- 1) wylicza się cło podstawowe (wartość celna towaru x stawka celna),
- 2) wylicza się cło minimalne (tj. jak w tym przypadku - 21 ECU x kurs waluty x ilość alkoholu w hl),
- 3) wylicza się cło dodatkowe (2 ECU x kurs waluty x liczba procentów mocy alkoholu x ilość tego alkoholu w hl),
- 4) porównuje się cło podstawowe z cłem minimalnym i do wymiaru o większej wartości dodaje się cło dodatkowe.

W odwołaniu na powyższą decyzję T. stwierdziła, że nie budzi zastrzeżeń zakwalifikowanie sprowadzonych przez nią napojów alkoholowych do wskazanych w decyzji pozycji taryfy celnej, ani też podana w taryfie celnej zasada liczenia cła, o której mowa w pierwszych trzech wyżej wymienionych punktach. Odwołująca się spółka zakwestionowała natomiast pkt 4 wskazanego sposobu zastosowania taryfy celnej.

Zdaniem Spółki nie ma podstaw do kumulowania cła dodatkowego (pkt 3) i cła z pkt 1.

Prezes Głównego Urzędu Cei, decyzją z dnia 8 listopada 1993 r. [...] utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, stwierdzając w jej uzasadnieniu, że przyjęty w zaskarżonej decyzji sposób zastosowania stawki celnej właściwej dla brandy jest w pełni zgodny z pkt 7b Ogólnych reguł dotyczących wysokości stawek celnych.

Na skutek skargi na powyższą decyzję, wniesionej przez T., sprawę rozpoznawał Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, który wyrokiem z dnia 23 czerwca 1994 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. z dnia 3 sierpnia 1993 r. Podstawę tego rozstrzygnięcia stanowią, stosownie do uzasadnienia wyroku, następujące oceny spornego zagadnienia prawnego: Po pierwsze określenie specyficznej stawki celnej w pozycji 220820190 zdaje się wskazywać na alternatywny charakter jej elementów. Po drugie - wyjaśnienia zawarte w pkt 7 lit. b "Ogólnych reguł dotyczących wysokości stawek celnych" - nie mogą stanowić materialnoprawnych podstaw rozstrzygnięcia. W ramach bowiem zawartego w art. 4 ust. 5 pkt 1 ustawy Prawo celne upoważnienia dla Rady Ministrów do określenia stawek celnych nie mieści się - zdaniem NSA - ustalenie zasad dotyczących tych stawek. Takie zasady sformułowane w powołanym pkt 7 lit. b "Ogólnych reguł..." w istocie stanowią odrębny akt prawny, a nadto powodują one dodatkowe utrudnienie w stosowaniu stawek celnych przez wprowadzenie matematycznych wzorów nierówności. Jest to - zdaniem NSA - niedopuszczalne, gdyż stawki celne powinny być skonstruowane w sposób zarówno ścisły, jak i jasny, nie wymagający uzupełniających reguł.

Minister Sprawiedliwości zarzucił wyrokowi Naczelnego Sądu Administracyjnego rażące naruszenie art. 207 § 5 k.p.a. w związku z art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 71, poz. 312) oraz pozycjami 220820110 i 22082019 taryfy celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 51, poz. 235).

Uznając, że podstawę zaskarżonego rewizją nadzwyczajną wyroku stanowi zasadniczo błędne założenie co do normatywnej konstrukcji stawek celnych, Minister Sprawiedliwości wywodził, iż z zawartego w art. 4 ust. 5 pkt 1 Prawa celnego upoważnienia do określenia stawek celnych w drodze rozporządzenia Rady Ministrów nie wynika zakaz wskazania w tym rozporządzeniu zasad dotyczących zastosowania poszczególnych stawek celnych. Bez możliwości określenia pewnych zasad (podania wskazówek, objaśnień) trudno jest - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - nawet wyobrazić sobie skonstruowanie taryfy celnej. W tej sytuacji "Ogólne reguły dotyczące wysokości stawek celnych", w tym także pkt 7 lit. b [...], które są integralną częścią taryfy celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. i służą jednolitemu wyliczaniu należności celnych od przywożonych z zagranicy alkoholi wysokoprocentowych - nie pozostają w kolizji z upoważnieniem zawartym w powołanym art. 4 ust. 5 pkt 1 Prawa celnego i stanowią spójną całość taryfy celnej.

W konkluzji przedstawionych zarzutów Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Z przedstawionego powyżej stanu faktycznego sprawy wynika, że ujawnione w

toku postępowania celnego zagadnienie dotyczy wyłącznie sporu o treść prawa, które sprowadza się do pytania o dopuszczalność zastosowania przedmiotowej, określonej w taryfie celnej importowej jako specyficzna, stawki celnej zgodnie z pkt 7 lit. b "Ogólnych reguł dotyczących wysokości stawek celnych". Taka jest też istota sporu, co do treści obowiązującego prawa, wynikającego z zarzutów rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości w stosunku do założeń stanowiących podstawę zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd ten bowiem przyjął, że wadliwością decyzji organów celnych, jest wyłącznie zastosowanie się do powołanych "Ogólnych reguł..". Nie budziła natomiast zastrzeżeń formalna zgodność zaskarżonych decyzji z tymi ogólnymi regułami.

Nie ulega wątpliwości kompetencja Rady Ministrów do określenia stawek celnych w drodze rozporządzenia. Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312) bowiem wyraźnie takie upoważnienie dla Rady Ministrów zawiera (art. 4 ust. 5 pkt 1). Zakres tego upoważnienia został w tym przepisie sprecyzowany, a jego odrębność została podkreślona na tle postanowień powołanego art. 4 Prawa celnego, dotyczących podstawy wymiaru cła (art. 4 ust. 4). W szczególności w ostatnio powołanym przepisie stanowi się, że wysokość cła ustala się przez zastosowanie stawki celnej do podstawy wymiaru cła. Zasadniczo słuszne jest zatem stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, że korzystając z upoważnienia wynikającego z art. 4 ust. 5 pkt 1 Prawa celnego do określenia stawek celnych, Rada Ministrów nie powinna określać innych przedmiotów poddanych regulacji ustawowej, w szczególności podstawy wymiaru cła, albo też zasad ustalania wysokości cła.

W mającym w sprawie zastosowanie rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 51, poz. 235) zostały określone stawki celne różnych kategorii. Zróżnicowanie stawek dotyczy cech przedmiotowych towarów celnych, albo dodatkowych warunków (preferencji lub ograniczeń) wynikających z umów międzynarodowych. Rozbudowany jest także system wyrażenia stawki celnej w poszczególnych jej kategoriach, od prostego określenia liczby procentu wartości celnej towaru, do skomplikowanego systemu połączenia różnych elementów w przypadku tzw. stawek specyficznych. Przykładem takich stawek są te, które dotyczą towarów klasyfikowanych w dziale 22 taryfy celnej, m.in. pod pozycją 220820190, które zostały wyrażone przy pomocy określonych symboli: "75% min. 21 ECU/hl + 2 ECU% hl". Przy takim sposobie określenia stawki celnej, którego znaczenia nie można ustalić z zapisu bezpośrednio tę stawkę wprowadzającego, niezbędnym zabiegiem interpretacyjnym staje się wyjaśnienie znaczenia użytych w taryfie celnej znaków, wyrażeń i symboli. O ile słuszna jest uwaga wyrażona w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że przepis określający stawkę celną powinien być skonstruowany w sposób zarówno ścisły, jak i jasny - to nie można się zgodzić z wnioskami wyprowadzonymi w sprawie, że w takim razie - wobec niejasności przedmiotowej stawki - nie mogą mieć zastosowania zawarte w tym samym akcie prawnym reguły tę stawkę wyjaśniające. Trzeba stwierdzić, że na tle dostrzeżonej niedoskonałości przedmiotowego wyrażenia stawki w stosunku do postulowanego wzorca, niejako konieczne stało się właśnie doprecyzowanie przepisu określającego stawkę w zapisach dodatkowych, których jedyną funkcją jest zdefiniowanie użytych w wyrażeniu stawki znaków oraz określenie stosunków pomiędzy poszczególnymi elementami, z których składa się stawka celna.

W części wstępnej taryfy celnej importowej, która jest załącznikiem nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy, zostały zdefiniowane wyrażenia (symbole) używane dla określenia stawek, a w pkt 7 lit. b "Ogólnych reguł dotyczących wysokości stawek celnych" podane zostały, w formie określonych wzorów, sposoby ustalenia cła na podstawie stawek specyficznych, takich m.in. jak przedmiotowa stawka z pozycji 220820190. O ile może budzić wątpliwości, z punktu widzenia zakresu ustawowo określonej kompetencji Rady Ministrów, regulowanie w tym rozporządzeniu Rady Ministrów kwestii dotyczącej ustalenia wysokości cła, to jednak trzeba stwierdzić, że funkcja tej "reguły" nie polega na normatywnym określeniu zasady ustalania cła, ale na wyjaśnieniu sposobu zastosowania określonych stawek celnych.

Reguła ta (pkt 7 lit. b) została wprowadzona do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy na tle wątpliwości w praktyce stosowania identycznie wyrażonych stawek celnych w poprzednio, w tym przedmiocie, obowiązującym rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 lipca 1991 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 67, poz. 288). Powstała mianowicie wątpliwość, jak należy rozumieć zestawione obok siebie różne elementy stawki - czy wszystkie z nich podlegają uwzględnieniu, czy tylko niektóre z nich, a jeżeli tak, to według jakiej zasady.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nawiązał do wątpliwości ujawnionych na tle rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 lipca 1991 r., stwierdzając że: "określenie specyficznej stawki celnej w pozycji 220820190 zdaje się wskazywać na alternatywny charakter jej elementów". Taka niezbyt stanowczo wyrażona wątpliwość nie została bliżej uzasadniona. Tymczasem problem polega na tym, że w cytowanej stawce celnej "75% min. cł 21 ECU/hl + 2 ECU %/hl" brak jest jakiegoś oznaczenia wskazującego na alternatywny sposób łączenia poszczególnych elementów tej stawki, a dopiero w praktyce organów celnych przyjęto określoną wybiórczość tych elementów, polegającą na tym, że z dwu pierwszych (cło podstawowe i cło minimalne) wybiera się tylko jedno z nich - które jest większe i do niego dodaje się cło dodatkowe. Taki sposób wyjaśnienia stawki celnej, aczkolwiek mógł być traktowany jako zwiężający tę stawkę na korzyść podmiotów dokonujących obrotu z zagranicą, jednakże wzbudzał wątpliwości; mógł bowiem być kwestionowany jako nie mający oparcia w akcie prawnym a zainteresowani przedstawiali inne, bardziej dla nich korzystne, możliwe do przyjęcia warianty stosunku poszczególnych elementów składki, np. ażeby wybór dotyczył alternatywy: albo cło podstawowe, albo cło minimalne z dodaniem do niego cła dodatkowego.

Na tym tle zamieszczenie w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1993 r., przedmiotowej reguły dotyczącej wysokości stawek celnych (pkt 7 lit. b), stanowi autentyczną wypowiedź organu uprawnionego do określenia stawek celnych zawartą w tym samym akcie prawnym, w którym te stawki zostały określone, a wyjaśniającą i uściślającą treść określonych stawek.

W tych okolicznościach Sąd Najwyższy stwierdza, że Naczelny Sąd Administracyjny wadliwie ocenił znaczenie prawne słusznie zauważonych, legislacyjnych mankamentów konstrukcji taryfy celnej importowej. Wadliwości te, polegające na określaniu stawki celnej w niejasnym i skomplikowanym wyrażeniu wymagającym z kolei równie skomplikowanych uściśleń w przepisach wyjaśniających stawkę celną, powodują

określone trudności w stosowaniu tej taryfy przez jej adresatów. Nie mniej jednak zawarte w pkt 7 lit. b Ogólnych reguł, dotyczących wysokości stawek, uściślenie, a nawet zwężenie stawek wyrażonych w pozycjach 220820110 i 220820190 taryfy celnej importowej, nie wykracza poza udzielone w ustawie Prawo celne upoważnienie dla Rady Ministrów do określenia stawek celnych.

Skoro zatem w świetle pozostałych ustaleń Naczelnego Sądu Administracyjnego nie budzi wątpliwości to, że zaskarżone decyzje organów celnych zostały wydane bez naruszenia przepisów prawa, to zarzuty i wniosek rewizji nadzwyczajnej okazały się zasadne.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy na podstawie art. 210 k.p.a. oraz art. 422 § 1 k.p.c., przy odpowiednim uwzględnieniu art. 207 § 5 k.p.a. orzekł jak w sentencji wyroku.

=====