

Wyrok z dnia 4 listopada 1998 r.

III RN 75/98

Przepisy prawa celnego nie upoważniają organów celnych do wydania odrębnej decyzji o ustaleniu wartości celnej towaru.

Przewodniczący SSN: Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 4 listopada 1998 r. sprawy ze skargi Józefa K. - właściciela firmy Polskiego Przedsiębiorstwa Handlowego „C.” w W. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cel w W. z dnia 24 października 1996 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 16 grudnia 1997 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Dyrektor Urzędu Celnego w W. dokonał w dniu 3 czerwca 1994 r. odprawy celnej płytek ceramicznych według dokumentu SAD [...] importowanych z Włoch przez Firmę PPH „C.”, której właścicielem jest Józef K. Organ administracji celnej określił wartość celną i wymierzył cło, stosownie do przepisu art. 50 ust. 3 Prawa celnego, na podstawie dołączonej do wniosku o wszczęcie postępowania celnego faktury [...] z 1 czerwca 1994 r. oraz deklaracji wartości celnej, w której określono koszty transportu na kwotę 1.691, 332 ITL (2.400.000 starych złotych).

W wyniku kontroli finansowo-księgowej przeprowadzonej w firmie „C.” przez Urząd Kontroli Skarbowej ujawniono fakturę VAT [...] z 10 czerwca 1994 r., z której wynika, że koszt transportu na trasie Imola (Włochy) – PPH „C.” W., wyniósł 46.630.200 starych złotych, z czego koszty odcinka zagranicznego wyniosły

43.277.900 starych złotych. Koszty te nie zostały przez importera zadeklarowane w dniu zgłoszenia celnego, co wpłynęło na zaniżenie wartości celnej i wymiaru cła oraz podatku od sprowadzonych płytek ceramicznych.

Dyrektor Urzędu Celnego w W. postanowieniem z dnia 16 maja 1996 r. [...] na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA, wznowił postępowanie w sprawie zakończonej decyzją ostateczną z dnia 3 czerwca 1994 r. W decyzji z dnia 3 czerwca 1996 r. [...], wydanej w wyniku wznowienia postępowania, organ celny pierwszej instancji uchylił swoją decyzję z dnia 3 czerwca 1996 r. i dokonał ponownego określenia wartości celnej i wymiaru cła.

Prezes Głównego Urzędu Cel decyzją z dnia 20 października 1996 r. [...] uchylił zaskarżoną odwołaniem Józefa K. decyzję organu celnego pierwszej instancji w części dotyczącej wymiaru cła i umorzył w tej części postępowanie wznowieniowe oraz pozostawił w mocy tę decyzję w części dotyczącej ustalenia nowej wartości towaru. W ocenie Prezesa Głównego Urzędu Cel decyzja organu pierwszej instancji z dnia 3 czerwca 1996 r. została wydana z przekroczeniem terminu określonego w art. 83 ust. 1 Prawa celnego, bowiem przekroczenie granicy przez towar miało miejsce w dniu 2 czerwca 1994 r. W pozostałej części, dotyczącej ustalenia nowej wartości celnej, decyzja ta pozostaje w mocy, gdyż została wydana zgodnie z prawem. Organy skarbowe mogą dokonywać wymiaru podatku w ciągu trzech lat, nie mogą natomiast we własnym zakresie określić podstawy wymiaru podatku, ponieważ uprawniony jest do tego wyłącznie Dyrektor Urzędu Celnego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 16 grudnia 1997 r. [...] stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji Prezesa Głównego Urzędu Cel w części dotyczącej ustalenia nowej wartości celnej towaru. W ocenie Sądu, ustalenie wartości celnej towaru jest czynnością materialno-techniczną pozwalająca określić podstawowy element wymiaru cła. Tak rozumiany sens ustalenia podstawy wymiaru cła prowadzi do stwierdzenia, że czynność organu celnego polegająca wyłącznie na ustaleniu wartości celnej towaru jest niedopuszczalna, gdyż brak ku temu podstawy w przepisach Prawa celnego. W przypadku zaś, gdy postępowanie w sprawie wymiaru cła jest wykluczone, wówczas na organie celnym nie ciąży obowiązek ustalania podstawy opodatkowania, chyba że chodzi o sytuację przewidzianą w art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 156 § 1 pkt 2 Kpa i art. 25 ust. 1 Prawa celnego oraz art. 11a ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 1994 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 132, poz. 670), a także art. 7a ust. 3 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.). Wskazując na powyższe podstawy Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w części dotyczącej ustalenia nowej wartości celnej i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości, problemem prawnym jest kwestia ponownego ustalenia wartości celnej towaru w sytuacji, gdy wartość ta została zaniżona, ale wymiar cła nie może być skorygowany z uwagi na przepis art. 83 ust. 1 Prawa celnego, a równocześnie wartość celna stanowi podstawę wymiaru należności podatkowych. Stanowisko Sądu, że w takiej sytuacji organy podatkowe muszą dokonać własnych ustaleń i wydać decyzję określającą podatek w prawidłowej wysokości, jest sprzeczne z treścią powołanych przepisów dotyczących określenia zobowiązań podatkowych od towarów importowanych. Z przepisów tych wynika bowiem, że sama zmiana decyzji o dopuszczeniu towaru do obrotu na polski obszar celny bez ponownego określenia wartości celnej towaru nie spełniałaby swojej roli w zakresie ustalenia wysokości podatków, o których mowa w tych przepisach. Minister Sprawiedliwości jest zdania, że wąskie rozumienie pojęcia: „dopuszczenie do obrotu na polskim obszarze celnym”, o jakim mowa w przepisie art. 67 ust. 1 Prawa celnego, nie może być przeniesione na grunt przepisu art. 7a ustawy o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy i art. 11a ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, bowiem decyzja organu celnego zmieniająca rozstrzygnięcie jedynie w przedmiocie dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym byłaby zupełnie nieprzydatne dla potrzeb organu podatkowego. W ocenie Ministra Sprawiedliwości zasadny jest zatem pogląd, że organy celne, zmieniając decyzję o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym, uprawnione są do wzruszenia wszystkich jej składników w terminie określonym do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, z wyłączeniem

jednak ponownego wymiaru cła z uwagi na treść przepisu art. 83 ust. 1 Prawa celnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Podstawowym zagadnieniem prawnym w rozpoznawanej sprawie jest kwestia, na co trafnie zwraca uwagę Minister Sprawiedliwości, ponownego ustalenia wartości celnej towaru w sytuacji, gdy wartość ta została zaniżona, ale wymiar cła nie może być skorygowany z uwagi na przepis art. 83 ust. 1 Prawa celnego, a równocześnie wartość celna stanowi podstawę wymiaru należności podatkowych.

Przepis art. 83 ust. 1 Prawa celnego stanowi, że nie można wydać decyzji w sprawie wymiaru należności celnych po upływie 3 lat od dnia, w którym powstał obowiązek ich uiszczenia. Pojęcie „decyzja o wymiarze należności celnych”, użyte w tym przepisie, należy rozumieć, zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 2 pkt 12 tego Prawa, jako decyzję organu celnego zawierającą rozstrzygnięcie o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym lub do wywozu za granicę celną oraz o wymiarze należności celnych. Potwierdza to przepis art. 67 ust. 1 Prawa celnego, który stanowi, że po zakończeniu kontroli organ celny wydaje decyzję o dopuszczeniu do obrotu na polskim obszarze celnym lub wywozu za granicę zgłoszonego towaru oraz o wymiarze należności celnych.

Trafny jest pogląd prawny Naczelnego Sądu Administracyjnego, że określenie podstawy wymiaru cła polegające na ustaleniu wartości celnej towaru jest czynnością materialno-techniczną. Z przepisu art. 4 Prawa celnego wynika bowiem niezbicie, że wymierzenie cła poprzedzają czynności organu celnego polegające na ustaleniu wartości celnej towaru zgodnie z kryteriami zawartymi w art. 26 ust. 1 i art. 30c ust. 1 tego Prawa, zaś wysokość cła ustala się poprzez zastosowanie stawki celnej do podstawy wymiaru cła, czyli do ustalonej uprzednio wartości celnej towaru. W konsekwencji należy przyjąć, że Prawo celne nie zna decyzji zawierającej jedynie określenie wartości celnej towaru, gdyż, jak słusznie stwierdził Sąd, brak jest podstaw prawnych dla takiej decyzji w przepisach Prawa celnego.

Nie jest trafny pogląd Ministra Sprawiedliwości, że przepisy art. 11a ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, dodane przez art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 16 listopada 1994 r. o zmianie ustawy (Dz.U. Nr 132, poz. 670) i art. 7a ust. 3 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów

srowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.) posługują się terminem: „decyzja o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym” w innym znaczeniu, niż ustalone w przepisach Prawa celnego. Należy bowiem przyjąć, że decyzja o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym w rozumieniu tych przepisów, to decyzja zawierająca rozstrzygnięcie w sprawie wymiaru należności celnych.

Z przepisów prawa podatkowego wynika, że wartość celna towaru jest podstawą ustalenia podatku przez właściwy organ podatkowy. W przypadku, gdy wartość celna towaru została określona przez organ celny, wydający decyzję o dopuszczeniu towaru na polskim obszarze celnym i o wymiarze należności celnych, wówczas organy podatkowe są związane tymi ustaleniami organów celnych, chyba że zostanie stwierdzone w toku kontroli, iż wartość celna towaru została zaniżona. W takim przypadku, zgodnie z przepisami art. 11a ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym i art. 7a ust. 3 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy, organy podatkowe mogą ustalić podatek po dokonaniu przez właściwy organ zmiany decyzji o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym. Nie ulega wątpliwości, że organ celny może uchylić poprzednią decyzję i wydać nową decyzję o wymiarze należności celnych przed upływem 3 lat od dnia, w którym powstał obowiązek ich uiszczenia. Po upływie tego terminu organ celny nie tylko nie może wydać decyzji o wymiarze należności celnych w wyniku uchylenia poprzedniej decyzji o wymiarze tych należności, lecz także nie jest uprawniony do określenia prawidłowej wartości celnej towaru w drodze decyzji administracyjnej, bowiem przepisy Prawa celnego, jak wskazano wyżej, nie przewidują takiej decyzji. Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====