

Wyrok z dnia 2 grudnia 1998 r.

III RN 89/98

W sytuacji, gdy spełnione zostały przesłanki prawne uzasadniające wznowienie postępowania (art. 145 § 1 KPA) w sprawie wymiaru należności celnych po upływie dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek uiszczenia należności celnych, nie jest dopuszczalne uchylenie decyzji dotychczasowej, bowiem w tym przypadku art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.) stanowi lex specialis w stosunku do zasady ogólnej określonej w art. 146 § 1 KPA. W wyniku wznowienia postępowania organ celny obowiązany jest ograniczyć się do wydania decyzji na podstawie art. 151 § 2 KPA.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 2 grudnia 1998 r. sprawy ze skargi Mikołaja K. i Ireny K. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cei w W. z dnia 17 lutego 1997 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Dyrektor Urzędu Celnego w W. decyzją z dnia 3 marca 1994 r., zawartą w jednolitym dokumencie administracyjnym SAD [...], dokonał odprawy celnej partii warzyw i owoców sprowadzonych z Holandii przez „F.” Spółkę cywilną Mikołaja i Ireny K. z siedzibą w K. Następnie, postanowieniem z dnia 31 maja 1996 r., Dyrektor Urzędu Celnego w W. wznowił postępowanie w sprawie zakończonej uprzednio wymienioną decyzją z dnia 3 marca 1994 r., bowiem już po dokonaniu odprawy celnej

towaru ujawniono fakt znacznego zaniżenia jego wartości w zgłoszeniu celnym przez importera, czyli przez „F.” Spółkę cywilną Mikołaja i Ireny K. W wyniku wznowionego postępowania, decyzją z dnia 15 lipca 1996 r. [...], Dyrektor Urzędu Celnego w W. zmienił pierwotną decyzję z dnia 3 marca 1994 r. w części dotyczącej wartości celnej i wymiaru cła w ten sposób, że ustalił na nowo wyższą wartość celną towaru i należności celne, zastrzegając równocześnie, że różnica w kwocie wymierzonego cła nie podlega egzekucji, ponieważ stosownie do dyspozycji art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.) roszczenie to uległo przedawnieniu. W wyniku odwołania strony od tej decyzji, Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 17 lutego 1997 r. [...] uchylił decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. z dnia 15 lipca 1996 r. w części dotyczącej wymiaru cła oraz wyłączenia egzekucji różnicy wysokości należności celnej i w tym zakresie postępowanie umorzył ze względu na upływ dwuletniego terminu przedawnienia wymiaru cła (art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne). Natomiast w pozostałej części, dotyczącej ustalenia wartości celnej towaru, Prezes Głównego Urzędu Ceł utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji z dnia 15 lipca 1996 r. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia Prezes Głównego Urzędu Ceł podniósł w szczególności, że dochodzenie przeprowadzone przez władze celne wykazało, iż rzeczywista wartość sprowadzonego towaru była blisko czterokrotnie wyższa aniżeli wartość zadeklarowana przez importera w zgłoszeniu celnym. Dlatego uzasadnione było w niniejszej sprawie wznowienie postępowania na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA oraz dokonanie korekty wartości celnej towaru stosownie do art. 25 ust. 1 ustawy - Prawo celne.

W wyniku skargi strony na powyższą decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 13 stycznia 1998 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 17 lutego 1997 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. z dnia 15 lipca 1996 r. W uzasadnieniu tego wyroku podniesiono w szczególności, że należność celną wymierza się wedle stanu towaru i jego wartości celnej w dniu dokonania zgłoszenia i wedle stawek celnych w tym dniu obowiązujących (art. 23 ust. 1 ustawy - Prawo celne) w drodze decyzji w przedmiocie odprawy celnej (art. 2 pkt 12 ustawy - Prawo celne). Oznacza to, że wartość celną towaru może być przedmiotem ustalenia jedynie w decyzji orzekającej o wymiarze cła, natomiast nie może stanowić przedmiotu odrębnego rozstrzygnięcia. Jednocześnie, stosownie do postanowienia art. 83 ust. 1

ustawy - Prawo celne, nie można wydać decyzji w sprawie wymiaru należności celnej po upływie 2 lat od dnia, w którym powstał obowiązek ich uiszczenia. Wynika stąd, że po upływie tego terminu wyłączona jest również możliwość określenia wartości celnej towaru, skoro stanowi ona jedynie element decyzji organu celnego dotyczącej wymiaru cła. W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że decyzja Dyrektora Urzędu Celnego w W. z dnia 15 lipca 1996 r., wydania w wyniku wznowienia postępowania, mocą której skorygowano (podwyższono) wartość celną towaru, wydana została z naruszeniem dwuletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne. Nie ma na to wpływu okoliczność, że określona w postępowaniu celnym wartość celna towaru stanowi równocześnie podstawę obliczenia podatku od towarów stanowiących przedmiot importu.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 1998 r. [...] wniósł Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 10 lipca 1998 r. [...], zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 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. 1 § 1 pkt 1 oraz art. 104 KPA i art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne, a w konsekwencji na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że istotą wznowienia postępowania i uchylenia dotychczasowej decyzji ostatecznej jest powrót sprawy w całości do stadium zwykłego postępowania instancyjnego. Dlatego też, w opinii rewizji nadzwyczajnej, zważywszy na określony w art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne termin przedawnienia należności celnych, po wznowieniu postępowania administracyjnego, organy celne uprawnione są do wydania decyzji, w której określą nową (skorygowaną) wartość celną towaru i równocześnie orzekną o przedawnieniu wymiaru należności celnej: „Nie może bowiem ulec przedawnieniu coś, co nie istnieje”. W konsekwencji, w rozpoznawanej sprawie po zmianie przez Prezesa Głównego Urząd Cel decyzji organu pierwszej instancji, aktualna pozostaje wydana w wyniku wznowienia postępowania decyzja pierwszej instancji w części dotyczącej ustalenia wartości celnej. Bowiem w tym zakresie decyzja ta odpowiada prawu (nie narusza art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne) i równocześnie ma znaczenie prawne dla ewentualnego wymiarzenia podatku. Tym bardziej, iż zgodnie z art. 11a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), w razie stwierdzenia w toku kontroli, że wartość celna towaru została zaniżona,

a podatek pobrany został w kwocie niższej od należnej, kwota podatku może być ustalona po dokonaniu przez właściwy organ celny zmiany decyzji o dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest uzasadniona.

Decyzja organu celnego dotycząca wymiaru należności celnych (art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.) nie może zostać wydana po upływie dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek ich uiszczenia (art. 83 ust. 1 w związku z art. 67 oraz art. 40 art. 22 i art. 2 pkt 11 ustawy - Prawo celne), przy czym zakaz ten ma charakter bezwzględny. Mając na uwadze, że ustalenia stanu towaru i jego wartości celnej w dniu dokonania zgłoszenia celnego i według stawek celnych w tym dniu obowiązujących dokonuje się właśnie w decyzji dotyczącej wymiaru należności celnej (art. 23 ust. 1 ustawy - Prawo celne). Oznacza to, że zakaz prawny sformułowany w art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne wyklucza równocześnie dopuszczalność ustalania stanu towaru i jego wartości celnej (również dla celów postępowania podatkowego) po upływie dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek uiszczenia należności celnych, skoro w świetle obowiązujących przepisów prawnych ustalenia te nie stanowią przedmiotu odrębnych rozstrzygnięć prawnych, lecz mogą być dokonywane wyłącznie w decyzji dotyczącej wymiaru należności celnej. W konsekwencji, także w sytuacji, gdy spełnione zostały przesłanki prawne uzasadniające wznowienie postępowania (art. 145 § 1 KPA) w sprawie wymiaru należności celnych, po upływie dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek uiszczenia należności celnych, nie jest dopuszczalne uchylenie decyzji dotychczasowej (w tym wypadku art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne stanowi bowiem *lex specialis* w stosunku do zasady ogólnej określonej w art. 146 § 1 KPA), a w wyniku wznowionego postępowania organ celny obowiązany jest ograniczyć się do wydania decyzji na podstawie art. 151 § 2 KPA. Tym samym z gruntu mylna jest argumentacja rewizji nadzwyczajnej, jakoby art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne zakładał, że także po upływie dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek celny, konieczne było naprzód wydanie decyzji o wymiarze należności celnej i następnie w nawiązaniu do niej stwierdzenie przedawnienia należności celnych, bo jak to ujęto w rewizji nadzwyczajnej: „Nie może bowiem ulec przedaw-

nieniu coś, co nie istnieje”. Nadmienić bowiem trzeba, że w art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne określony został dwuletni termin, po upływie którego obowiązuje zakaz wydania decyzji w sprawie wymiaru należności celnych, w odróżnieniu od przedawnienia prawa „dochodzenia należności celnych”, o którym mowa jest w art. 83 ust. 3 - ust. 6 ustawy - Prawo celne.

Jeżeli więc w rozpoznawanej sprawie zawarta w jednolitym dokumencie administracyjnym SAD [...] decyzja o dokonaniu odprawy celnej i wymiarze należności celnej wydana została w dniu 3 marca 1994 r., to stosownie do postanowienia art. 83 ust. 1 ustawy - Prawo celne nie było dopuszczalne uchylenie lub zmiana tej decyzji ani w całości, ani też w części dotyczącej ustalenia wartości celnej towaru, po upływie dwóch lat, tzn. po dniu 14 czerwca 1996 r. Natomiast w wypadku, gdy zaistniały przesłanki prawne uzasadniające wznowienie postępowania w sprawie wymiaru należności celnej na podstawie art. 145 § 1 pkt 5 KPA, organ administracji celnej orzekając, w wyniku wznowienia postępowania obowiązany był ograniczyć się do stwierdzenia wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz do wskazania okoliczności, z powodu których nie uchylił dotychczasowej decyzji (art. 151 § 2 KPA).

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. 393¹² KPC w związku 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.

=====