

**Wyrok z dnia 13 listopada 1996 r.**  
**III RN 28/96**

**Interpretacje Rady Współpracy Celnej w Brukseli, dokonywane zgodnie z art. III lit. d) konwencji o jej utworzeniu, sporządzonej w Brukseli w dniu 15 grudnia 1950 r. i przyjętej do stosowania w oświadczeniu Rady Państwa z dnia 6 czerwca 1974 r. oraz oświadczeniu rządowym z dnia 30 marca 1978 r. (Dz. U. z 1978 r. Nr 11, poz. 43 i 44), mają dla orzecznictwa polskich organów celnych charakter wykładni wiążącej w sprawach klasyfikacji celnej towaru i wymierzania należności celnych.**

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Teresa Flemming-Kulesza, Andrzej Kijowski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 13 listopada 1996 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Gospodarki Odpadami i Higieny Komunalnej Witolda Z. i Jerzego M. Spółki Cywilnej w W. M.-Z. T.-F. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 16 listopada 1994 r. [...] w przedmiocie odmowy dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym pojazdu samochodowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 lutego 1996 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 zawartą w Jednolitym Dokumentcie Administracyjnym SAD [...] z dnia 24 maja 1994 r. odmówił Przedsiębiorstwu Gospodarki Odpadami i Higieny Komunalnej, S-ka cyw. M.-Z. "T.-F." w W. dopuszczenia na polski obszar celny samochodu marki Daimler-Benz o numerze podwozia [...], z silnikiem wysokoprężnym o pojemności 3758 cm<sup>3</sup>, masie całkowitej powyżej 5 ton, rok produkcji 1981 i z nadwoziem do przewozu śmieci, wyposażonym w urządzenie do ugniatania (sprasowywania) pobieranej porcji ładunku. Funkcjonariusz dokonujący rewizji celnej przedmiotowego pojazdu zaklasyfikował go bowiem do kodu 8704 21 390 i ze względu na zakaz przywozu takich samochodów, jeżeli od roku następującego po roku ich wyprodukowania do roku dopełnienia obowiązku zgłoszenia celnego upłynęło 6 lat, wydał decyzję nakazującą Spółce wywóz wspomnianego samochodu za granicę bez dokonania ostatecznej odprawy celnej przywózowej. Uprawnienie do wydania decyzji tego rodzaju wynikało z art. 5 i 9 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (Dz. U. Nr 75, poz. 445 ze zm.) oraz z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591).

Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 16 listopada 1994 r. [...], uchylił decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. w części dotyczącej zastosowania procedury celnej w polu 37 Jednolitego Dokumentu Administracyjnego SAD, a w pozostałej części

decyzję tę utrzymał w mocy. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy stwierdził, że poza nadwoziem, w którym zamontowano urządzenie do ubijania śmieci, w celu maksymalnego wykorzystania powierzchni ładunkowej, sporny pojazd nie jest przystosowany do wykonywania dodatkowych funkcji specjalnych. Pojazd ten może więc być zgodnie z decyzją wymiarową zakwalifikowany jedynie pod pozycją 8704 taryfy celnej, obejmującą pojazdy samochodowe do transportu towarowego, a skoro w tym wypadku chodzi o pojazd wyprodukowany w 1981 r., to jest on objęty zakazem przywozu na polski obszar celny, przewidzianym w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r., zmieniającym rozporządzenie w sprawie ustanowienia zakazu przywozu niektórych towarów (Dz. U. Nr 128, poz. 595).

W skardze na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł Spółka "T.-F." domagała się uchylenia tej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji Dyrektora Urzędu Celnego w W. W uzasadnieniu skargi podniesiono w szczególności, że podstawową funkcją śmieciarki jest "wywóz nieczystości" (odpadów), a następnie "transport ładunku" do miejsca utylizacji, tj. na wysypisko, do spalarni, kompostowni. Śmieci nie są towarem, czyli czymś, co ma dodatnią wartość handlową, a jedynie szczególnym rodzajem ładunku.

W odpowiedzi na skargę Prezes Głównego Urzędu Ceł wnosił o jej oddalenie, argumentując w uzasadnieniu, że przez ładunek (transportowy) należy rozumieć przedmioty lub materiały przenoszone środkami transportu. Każdy ładunek jest więc towarem, a posiadanie albo nieposiadanie przezeń wartości handlowej nie ma znaczenia dla klasyfikacji celnej danego pojazdu.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 29 lutego 1996 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł, podając w uzasadnieniu, że organ odwoławczy dowolnie ocenił właściwości sprowadzonego pojazdu, co spowodowało nieprawidłowe zastosowanie taryfy celnej. Podstawową funkcją samochodu-śmieciarki, wynikającą z jego specjalnej konstrukcji, wyposażenia w urządzenia i mechanizmy na bazie podstawowej wersji pojazdu samochodowego, jest bowiem - zdaniem Sądu - wywóz nieczystości, a nie przewóz towarów. Jako błąd organu odwoławczego trzeba zatem traktować bezkrytyczne przyjęcie poglądu Rady Współpracy Celnej w Brukseli, że pozycja 8704 w taryfie celnej "obejmuje pojazdy mechaniczne do transportu towarów, łącznie ze śmieciarkami i niezależnie od tego, czy są one zaopatrzone w urządzenia ładujące, zgniatające, samowyładowcze itd". Takie stanowisko nie wynika z brzmienia powołanego kodu, a poza tym opinie Rady Współpracy Celnej mają dla interpretacji poszczególnych pozycji taryfy wyłącznie pomocnicze znaczenie.

Powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną z dnia 28 sierpnia 1996 r. zaskarżył Minister Sprawiedliwości, który zarzucił, że kwestionowane orzeczenie narusza w rażący sposób art. 207 § 5 KPA w związku z art. 5 ust. 1 i art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (Dz. U. Nr 75, poz. 445 ze zm.) oraz § 1 i 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie ustanowienia zakazu przywozu niektórych towarów (Dz. U. Nr 128, poz. 595). W związku z tym skarżący domagał się na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) uchylenia przedmiotowego wyroku i oddalenia skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że obowiązująca w dniu ogłoszenia towaru taryfa celna importowa, stanowiąca załącznik do rozporządzenia

Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r., przyjęła nazewnictwo i zasady interpretacji Scalonej Nomenklatury Określania Towarów, wprowadzone w życie konwencją opracowaną przez Komisję Wspólnoty Europejskiej w Brukseli (kody CN). Klasyfikacja towarów w Nomenklaturze Scalonej jest oparta na pewnych zasadach oraz podlega Ogólnym Regułom Interpretacji, dzięki czemu dany towar jest zawsze kwalifikowany do tej samej pozycji lub podpozycji, z wyłączeniem wszystkich innych, które mogłyby być brane pod uwagę. Dla każdego importowanego towaru istnieje zatem odpowiedni kod taryfy z przyporządkowaną mu stawką celną.

Klasyfikacja towarów dokonywana jest w oparciu o kryterium przedmiotowe, według stanu towaru w dniu zgłoszenia do odprawy celnej, zgodnie z Ogólnymi Regułami Interpretacji, a także brzmieniem pozycji i uwag do poszczególnych działów lub sekcji taryfy. Kryteria przydatności towaru czy sposobu jego wykorzystywania stanowią przesłankę kwalifikacji celnej tylko wtedy, gdy zwykle stosowane kryteria nie wchodzą w rachubę ze względu na cechy lub przetworzenie albo gdy różnicowania klasyfikacji nie przewiduje taryfa.

W niniejszej sprawie organy celne uwzględniły przedmiotowe cechy towaru i doszły do prawidłowego wniosku, że samochód sprowadzony przez Spółkę "T.-F." jest pojazdem służącym do przewozu towarów. Budowa tego pojazdu nie uzasadnia zakwalifikowania go do kategorii pojazdów specjalistycznych, zwłaszcza że śmieci są także rodzajem ładunku towarowego, a dodatkowe urządzenie zwiększa jedynie powierzchnię ładunkową bez znaczących zmian konstrukcyjnych i może być porównywane do takich urządzeń dodatkowych, jak np. wyciągarka. Urządzenia usprawniające obsługę pojazdu służącego do transportu towarów nie zmieniają zatem jego podstawowego przeznaczenia.

Skarżący podkreśla też, że organy administracyjne obu instancji kierowały się przy załatwianiu niniejszej sprawy interpretacją Rady Współpracy Celnej w Brukseli, której wyjaśnienia są - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - wiążące i "mogą stanowić rodzaj źródła prawa". Taki pogląd wyraził wcześniej Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu, który w uzasadnieniu wyroku z dnia 24 czerwca 1993 r., SA/Wr 1852/92, stwierdził, że wspomniane interpretacje, jako rodzaj wykładni przepisów celnych, mają dla polskich organów celnych charakter wykładni wiążącej, która powinna być przestrzegana w toku orzekania o wymiarze należności celnych. Rada została bowiem na podstawie art. III lit. d konwencji sporządzonej w Brukseli w dniu 15 grudnia 1950 r. powołana do udzielania zaleceń i opinii prawnych zapewniających jednolitość interpretacji między innymi przy klasyfikowaniu towarów w taryfach celnych. Z mocy oświadczenia Rady Państwa z dnia 6 czerwca 1974 r. i oświadczenia Rządu z dnia 30 marca 1978 r. (Dz. U. z 1978 r., Nr 11, poz. 43 i poz. 44) konwencję tę przyjęto do stosowania w krajowym systemie prawnym.

Skarżący uważa wreszcie, że za wiążącym charakterem aktów wykładni (interpretacji) postanowień umowy międzynarodowej, zgodnych z jej treścią i dokonywanych przez uprawniony organ, przemawia ponadto uzyskanie przez Polskę statusu państwa stowarzyszonego z Unią Europejską i zobowiązanego do przestrzegania porządku prawnego wynikającego z umowy stowarzyszeniowej.

Odpowiadając na rewizję nadzwyczajną w dniu 12 listopada 1996 r., Spółka "T.-F." wniosła o jej oddalenie, podnosząc w uzasadnieniu, że opinie wyrażone przez zagraniczne organizacje nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa. Poza tym

opinia Pana Kasahary, urzędnika Rady Współpracy Celnej w Brukseli, jest wysoce wątpliwa pod względem merytorycznym. Pozycja taryfowa kodu 8705 obejmuje bowiem pojazdy specjalistyczne, nadbudowane na wersji podstawowej i wyposażone w urządzenia oraz mechanizmy, dzięki którym pojazd może oprócz transportu (towarów lub osób) spełniać inne funkcje. Taryfa dopuszcza więc funkcję transportu, byle nie była ona funkcją nadrzędną. Tymczasem w przypadku śmieciarki funkcja transportu jest względem usuwania odpadów drugorzędna, a nawet "negatywna", gdyż śmieci nie są towarem i mają wręcz ujemną wartość handlową. Fakt, że śmieciarka nie została explicite wymieniona w definiendum kodu 8705 nie ma żadnego znaczenia, gdyż jest to definicja typologiczna, a nie definicja przez enumerację.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy rozważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona. Kwalifikacja celna spornego samochodu-śmieciarki została bowiem w zaskarżonym wyroku oparta na błędnym założeniu o przeciwstawności funkcji "przewozu towarów" oraz "wywozu nieczystości." Sens takiego odróżnienia nie tkwi przy tym w słowach "przewóz" oraz "wywóz", gdyż nieczystości "wywiezione" z jakiegoś miejsca, muszą być "przywiezione" do innego miejsca w celu ich utylizacji w spalarni, na wysypisku, w kompostowni itp. Innymi słowy, również nieczystości (śmieci, odpady) są z miejsca ich załadunku przewożone (transportowane) do miejsca ich wyładunku. Problem polega więc na pytaniu, czy śmieci stanowią rodzaj towaru, a zatem, czy samochód-śmieciarka może być traktowany jako pojazd przeznaczony do przewozu towarów, przyporządkowany w taryfie celnej do pozycji nr 8704.

W tej kwestii Spółka "T.-F." konsekwentnie głosiła pogląd, że towar musi mieć dodatnią wartość handlową. Tymczasem handlowa wartość śmieci jest ujemna, więc śmieci nie są towarem, a jedynie ładunkiem. W przypadku śmieciarki nie wchodzi też w grę - zdaniem Spółki - funkcja transportu. Śmieciarka służy bowiem do usuwania odpadów, wobec czego Spółka rozlicza się ze swymi zleceniodawcami zależnie od ilości usuniętych śmieci, a nie od odległości od wysypiska. Funkcja transportowa jest więc w wypadku śmieciarki nie tylko drugorzędna, ale wręcz negatywna, co w przekonaniu Spółki unaocznia przykład nieuczciwych usługodawców, którzy porzucają śmieci w pobliżu miejsca wykonania zlecenia, gdyż nie chcą tracić na ich transporcie na legalne wysypisko.

Przytoczone stanowisko, aprobowane również - przynajmniej co do zasady - w motywach zaskarżonego wyroku jest jednak nietrafne. Podnosił to Prezes Głównego Urzędu Ceł, który z powołaniem się na Leksykon Naukowo-Techniczny z 1984 r. twierdził w odpowiedzi na skargę, że przez ładunek (transportowy) należy rozumieć przedmioty lub materiały przenoszone środkami transportu, wobec czego każdy ładunek jest towarem, przy czym dla klasyfikacji celnej pojazdu nie ma znaczenia, czy jest on przeznaczony do przewozu towarów posiadających, względnie pozbawionych wartości handlowej. Wniosek taki wynika też pośrednio ze słowniczka wyrażeń używanych w ustawie z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (Dz. U. Nr 75, poz. 445 ze zm.). Przepis art. 2 pkt 1 ustawy stanowi bowiem, że "towarem" w jej rozumieniu jest każda rzecz ruchoma, jak również energia elektryczna, cieplna lub inna, która może być

przedmiotem obrotu z zagranicą. Wprawdzie cytowany przepis dotyczy głównie towaru będącego przedmiotem obrotu z zagranicą, czyli w tym wypadku samochodu, ale nie ma powodu, aby pojęcie towaru inaczej rozumieć w odniesieniu do pojazdu, a inaczej w odniesieniu do jego przeznaczenia, zwłaszcza gdy ma ono prawno-celną doniosłość.

Do kategorii towarów transportowanych przez przeznaczone do tego pojazdy samochodowe należą więc również śmieci, a kwestia ich wartości handlowej jest bez znaczenia dla przyporządkowania danego pojazdu w taryfie celnej. Inna sprawa, że teza głosząca, iż owa wartość jest zawsze ujemna, nie wytrzymuje krytyki choćby na przykładzie odzyskiwania ze śmieci tzw. surowców wtórnych. To samo dotyczy poglądu, że transportowa funkcja śmieciarki jest nie tylko drugorzędna, ale wręcz "negatywna". Trudno zresztą powiedzieć, co to słowo w kontekście niniejszej sprawy miałoby oznaczać. Fakt transportowania odpadów przez śmieciarkę nie może być bowiem kwestionowany, natomiast argument, że Spółka "T.-F." pobiera od swych zleceńodawców opłaty niezależne od odległości do wysypiska śmieci, świadczy co najwyżej o nieracjonalnej kalkulacji takich opłat.

Z dotychczasowych rozważań wynika, że przedmiotem sporu jest nie tyle "towarowy" charakter śmieci przewożonych przez śmieciarki, ile dopuszczalność zakwalifikowania śmieciarek do kategorii pojazdów samochodowych o specjalnym zastosowaniu, innych niż zasadniczo przystosowane do przewozu ludzi lub towarów. Chodzi tu więc o kategorię mającą w taryfie celnej oznaczenie kodowe 8705. Pozycja ta obejmuje pojazdy samochodowe specjalnie skonstruowane albo przekształcone, które przez wyposażenie w różne urządzenia i aparaty nadają się do innych zastosowań niż właściwe czynności transportowe. Są to przykładowo takie pojazdy, jak: polewarki, zamiatarki, samochody do zasysania ścieków, wozy strażackie, samochody z dźwigiem, samochody pogotowia technicznego, przewoźne warsztaty, betoniarki itp. Zaklasyfikowanie danego pojazdu jako służącego zasadniczo do przewozu osób lub przewozu towarów, czy też mającego zastosowanie specjalne, jest więc do pewnego stopnia kwestią konwencji. Tytułem przykładu można tu wskazać, że ciężarówki do przewozu cementów i betonów świeżych są uznawane za pojazdy do przewozu towarów, natomiast pojazdy specjalnego przeznaczenia stanowią betoniarki z zamontowaną na stałe gruszką, zdolną do jednoczesnej produkcji i przewozu betonu. Pojazdami specjalnego zastosowania są też polewarki lub zamiatarki, podczas gdy śmieciarki należą do pojazdów towarowych, niezależnie od ewentualnego wyposażenia ich w urządzenia ładujące, zgniatające, samowyladowcze itd.

Chociaż więc zaklasyfikowanie danego pojazdu do określonej pozycji lub podpozycji kodu celnego może - w ramach Scalonej Nomenklatury Określania Towarów, wprowadzonej w życie konwencją, opracowaną przez Komisję Wspólnoty Europejskiej w Brukseli (kody CN) i przejętą również przez przepisy polskiego prawa celnego - budzić niekiedy wątpliwości, to jednak Nomenklatura ta wraz z Ogólnymi Regułami jej Interpretacji zapewnia międzynarodową jednolitość stosowania przepisów celnych. Każdy towar ma zatem sobie tylko właściwy kod taryfy z przyporządkowaną mu stawką celną.

Idea zharmonizowania różnorodnych systemów celnych była zaś od dawna na tyle doniosła, że stała się bezpośrednią przesłanką podpisania w dniu 15 grudnia 1950 r. w Brukseli międzynarodowej konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej. Zgodnie z art. III lit. d Konwencji do kompetencji Rady należy m.in. udzielanie zaleceń

zapewniających jednolitość interpretacji i stosowania konwencji zawartych w wyniku jej działalności, jak też Konwencji w sprawie nomenklatury przy klasyfikacji towarów w taryfach celnych i Konwencji w sprawie wartości celnej towarów. Do konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej Polska przystąpiła na podstawie oświadczenia byłej Rady Państwa z dnia 6 czerwca 1974 r. oraz oświadczenia rządowego z dnia 30 marca 1978 r. (Dz. U. z 1978 r., Nr 11, poz. 43, i poz. 44). Zobowiązanie do przestrzegania Konwencji sprawiło, że interpretacje dokonywane przez Radę nabrały dla krajowych organów celnych charakteru wykładni wiążącej, która powinna być uwzględniana w toku orzekania o klasyfikacji celnej oraz o wymiarze należności celnych. Jest to konieczne dla urzeczywistnienia celów Konwencji wyrażonych w jej preambule, a poza tym zgodne z intencjami Rady Ministrów, jakimi kierowała się ona przy wykonaniu ustawowego upoważnienia do określania stawek celnych, opierając je na nazewnictwie i zasadach interpretacji wywodzących się ze Scalonej Nomenklatury Określenia Towarów.

Charakter wypowiedzi Rady Współpracy Celnej podobnie ocenił już zresztą Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 czerwca 1993 r. [...] a orzeczenie to spotkało się z aprobatą doktryny (por. J. Borkowski: Glosa do powołanego wyroku, OSP 1995 Nr 1 poz. 23).

W tym miejscu trzeba podkreślić, że wbrew twierdzeniom wypowiedzianym w odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną, jak też w toku rozprawy przed Sądem Najwyższym, Spółka "T.-F." nie wykazała, iżby klasyfikowanie śmieciarek do kodu 8705 było wcześniej powszechną praktyką organów celnych, również w odniesieniu do pojazdów odprawionych przez Spółkę. Stanowisko Rady Współpracy Celnej z dnia 17 czerwca 1994 r. o przypisaniu śmieciarki do kodu 8704 nie powinno też być zaskoczeniem dla Spółki w świetle dysponowanych przez nią dokumentów samochodu. Z niemieckiego Fahrzeugbrief nr 71951527 oraz świadectwa EUR 2 nr 883203 wynika bowiem, że przedmiotowy pojazd to odpowiednio: "LKW Muellwagen" i "Muellwagen", a więc samochód ciężarowy-śmieciarka.

Tymczasem do szczególnej ostrożności przy finalizowaniu zakupu śmieciarki powinno Spółkę skłonić rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie ustanowienia zakazu przywozu niektórych towarów, opublikowane w Dzienniku Ustaw Nr 128, poz. 595 z dnia 23 grudnia 1993 r. i mające wejść w życie z dniem 1 stycznia 1994 r. Wspomnianym zakazem zostały bowiem objęte samochody zaliczone do kodu 8704, którym od roku następnego po roku produkcji do roku zgłoszenia celnego upłynęło 6 lat. Wobec tego zakupienie w lutym 1994 r. śmieciarki wyprodukowanej w 1981 r. i sprowadzenie jej do kraju bez upewnienia się co do klasyfikacji celnej takiego typu pojazdu, było ze strony Spółki zachowaniem wyjątkowo niestarannym.

Z powyższych wywodów wynika, że taryfikacja spornego pojazdu dokonana przez organy celne przy uwzględnieniu interpretacji Rady Współpracy Celnej była prawidłowa, a uchylenie decyzji drugoinstancyjnej nastąpiło w zaskarżonym wyroku z rażącym naruszeniem wskazanych przepisów prawa. W tej sytuacji Sąd Najwyższy uchylił kwestionowany wyrok i oddalił skargę Spółki "T.-F." na decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W. z dnia 24 maja 1994 r.

=====