

**Wyrok z dnia 25 lipca 1996 r.  
III ARN 22/96**

**Uwagi dodatkowe, zawarte w taryfie celnej stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591 ze zm.) uściślające i wyjaśniające treść stawek celnych mają charakter normatywny.**

Przewodniczący SSN: Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Andrzej Kijowski, Janusz Łętowski, Maria Mańkowska.

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 25 lipca 1996 r. sprawy ze skargi [...] Zakładów Samochodowych w J.-L. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 12 sierpnia 1994 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła od importowanych silników do autobusów, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 26 czerwca 1995 r.[...].

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu.

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

Prezes Głównego Urzędu Ceł decyzją z dnia 12 sierpnia 1994 r. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W., zawartą w jednolitym dokumencie administracyjnym SAD [...] z dnia 24 maja 1994 r. w sprawie wymiaru cła od importowanych z Niemiec przez [...] Zakłady Samochodowe silników do autobusów wraz z osprzętem, po sklasyfikowaniu ich według kodu CN 840820579 ze stawką celną podstawową 15%, ustaloną w taryfie celnej importowej.

W swoim odwołaniu od decyzji organu I instancji importer domagał się zmiany klasyfikacji taryfowej importowanego towaru na kod PCN 840820571 ze stawką celną 0%, argumentując swoje stanowisko faktem, iż silniki te są przeznaczone do montażu przemysłowego produkowanych autobusów.

Prezes Głównego Urzędu Ceł powołując się na uwagę dodatkową nr 2, zawartą w § 1 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1994 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie ceł na towary importowane z zagranicy (Dz. U. Nr 25, poz. 85) stwierdził, że jednym z warunków zastosowania zerowej stawki celnej jest posiadanie licencji od zagranicznego licencjonodawcy na montaż przemysłowy pojazdów. Prezes GUC uznał, że oświadczenie z dnia 26 maja 1992 r., w którym firma "M." udziela [...] Zakładom Samochodowym pozwolenia na zabudowę i użytkowanie silników wysokoprężnych w autobusach miejskich, nie jest umową licencyjną na montaż przemysłowy pojazdów. W sytuacji sprawowania części do celów montażu przemysłowego, umowa licencyjna powinna być - zdaniem Prezesa GUC - oparta o kontrakt udzielający licencji na sposób dokonywania zmontowania części w pełną całość, tj. pojazd. Przedłożony dokument (oświadczenie z dnia 26 maja 1992 r.) nie jest

umową licencyjną. Ponadto organ II instancji podkreślił, że oprócz posiadania licencji na montaż przemysłowy pojazdów, istotnym kryterium kwalifikującym importowane części "do montażu przemysłowego" jest okoliczność, iż części te muszą umożliwić zmontowanie nowych kompletnych pojazdów, a silniki takim pojazdem nie są, lecz tylko ich częścią.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu po rozpoznaniu skargi [...] Zakładów Samochodowych w J.-L. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł, wyrokiem z dnia 26 czerwca 1995 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w W., zawartą w jednolitym dokumencie administracyjnym SAD z dnia 24 maja 1994 r. [...] oraz zasądził od Prezesa GUC na rzecz skarżącego kwotę 2.519,38 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że stosownie do art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312 ze zm.) cło wymierza się według stanu towaru i jego wartości celnej w dniu dokonania zgłoszenia celnego i według stawek w tym dniu obowiązujących. Według § 1 i § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591) do towarów przywożonych z zagranicy mają zastosowanie stawki celne określone w taryfie celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do tego rozporządzenia. Zgodnie z taryfą celną, silniki przeznaczone do montażu przemysłowego w pojazdach mechanicznych, objętych pozycją nr 8702 i 8704 klasyfikowane są do pozycji kodu PCN 840820571 z podstawową stawką celną "O". Powołane przepisy prawa i zapisy taryfy nie uzależniają zastosowania stawki "O" od tego, żeby importowane silniki były przeznaczone do montażu w pojazdach samochodowych montowanych przemysłowo w oparciu o uzyskaną licencję od zagranicznego licencjonodawcy. Dopiero w uwadze dodatkowej działu 84 taryfy celnej (która ma charakter interpretacyjny, a nie normy prawnej) wyjaśniono, że: wyrażenie "do montażu przemysłowego" dotyczy faktycznie nowych podwozi, nadwozi oraz części i akcesoriów do pojazdów samochodowych i mechanicznych, objętych pozycjami od 8701 do 8705 taryfy celnej, które umożliwiają zmontowanie kompletnych nowych pojazdów samochodowych i mechanicznych, także posiadających zasadniczy charakter wyrobu kompletnego lub gotowego (objętego pozycjami nr 8701, 8702, 8703, 8704 i 8705) dokonywanego w zakładzie montującym lub produkującym wyżej wymienione pojazdy, pod warunkiem, że pojazdy będą montowane przemysłowo w oparciu o uzyskaną licencję od zagranicznego licencjonodawcy.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że uwaga dodatkowa zamieszczona w określonym dziale taryfy celnej nie może zmieniać ani przepisu prawa, ani treści taryfy, do której ten przepis odsyła. Z brzmienia cytowanej uwagi wynika, że normodawcy chodzi o to, aby silniki do pojazdów (objętych omówionymi pozycjami) nie były wykorzystywane jako części zamienne do gotowych pojazdów, gdyż w takim wypadku cło jest wymierzone na ogólnych zasadach. Mając to na uwadze NSA uznał, że nie wyjaśniono wszystkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy z naruszeniem art. 7, 75 § 1 i 77 § 1. Ponadto NSA stwierdził, że organy celne pominęły przedłożone przez skarżące Zakłady takie dokumenty, jak umowa licencyjna z firmą "B." o współpracy technicznej i produkcji autobusów z firmy "Z." (Niemcy) oraz nie wyjaśniły dlaczego odmówiły wiarygodności mocy dowodowej tym dokumentom, wbrew przepisom art. 107 § 3 KPA i nie oceniły oświadczenia firmy "M." z dnia 26 maja 1992 r.

w powiązaniu z innymi dowodami, przedłożonymi przez skarżące [...] Zakłady. Organy celne uchybiły - zdaniem NSA - powyższym przepisom w sposób, który mógł istotnie wpłynąć na wynik sprawy. Z tego względu uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości złożył rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 207 § 5 KPA w związku z art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312) oraz stawki celnej na towary przywożone z zagranicy w wysokości określonej w taryfie celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591 ze zm.), zamieszczonej pod pozycją 840820579 z uwzględnieniem pkt 2 "Uwagi dodatkowej" do działu 84 Taryfy celnej, a nadto naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Minister wyraził pogląd, że zamieszczenie w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r., załącznika nr 1 w dziale 84 "Uwagi dodatkowej" pkt 2, stanowi autentyczną wypowiedź organu uprawnionego do określenia stawek celnych (w tym samym akcie prawnym, w którym te stawki zostały określone), wyjaśniającą treść określonych stawek. W związku z tym skarżący uważa, że NSA wadliwie ocenił znaczenie prawne "Uwagi dodatkowej" pkt 2 i wskutek tego bezpodstawnie uprzywilejował [...] Zakłady Samochodowe uchyleniem decyzji o wymiarze cła.

Sąd Najwyższy po rozpatrzeniu rewizji nadzwyczajnej uznał, że zawarte w niej zarzuty są uzasadnione.

Podstawową kwestią wymagającą najpierw rozważenia jest ocena charakteru prawnego "Uwagi dodatkowej" nr 2, do działu 84 Taryfy celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591). Z mocy przepisu § 1 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1994 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 25, poz. 85) powyższa uwaga dodatkowa nr 2 otrzymała nowe, zmienione brzmienie, ustalone tym rozporządzeniem. W związku z tym nowa treść zmienionej uwagi nr 2 do działu 84 ma moc obowiązującą i powinna być w niniejszej sprawie brana pod uwagę przy ustalaniu stawki celnej za towar przywożony z zagranicy. Jednakże Naczelny Sąd Administracyjny przy rozpatrywaniu, na skutek skargi strony zainteresowanej, zgodności z prawem ostatecznej decyzji administracyjnej pominął nową treść zmienionej uwagi dodatkowej nr 2 do działu 84. Powołując się ogólnikowo na ustalone orzecznictwo NSA, Sąd orzekający odmówił uznania normatywnego charakteru uwagi nr 2 w nowym brzmieniu, które zmieniło poprzednią treść omawianej uwagi. Sąd ten uznał, że uwaga dodatkowa ma niewątpliwie charakter interpretacyjny, a nie charakter normy prawnej, z tego względu nie może ona zmieniać ani przepisu prawa, ani treści taryfy, do której się odnosi.

Zdaniem Sądu Najwyższego nie można zgodzić się ze stanowiskiem NSA, odmawiającym uznania normatywnego charakteru omawianej uwagi dodatkowej nr 2. Z zawartego w art. 4 ust. 5 pkt 1-3 Prawa celnego upoważnienia (na podstawie którego zostało wydane rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1994 r.) wynika, że

Rada Ministrów jest upoważniona nie tylko do ustanowienia w drodze rozporządzenia stawki celnej w odniesieniu do konkretnego towaru, lecz także do zmiany zasad ich pobierania i stosowania przez organy celne w przypadkach uzasadnionych potrzebami gospodarczymi i społecznymi. W ocenie Sądu Najwyższego uwagi dodatkowe do poszczególnych działów taryfy celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r., mają zgodnie z wolą prawodawcy moc precyzującą i wyjaśniającą sposób stosowania stawek celnych. Uwagi dodatkowe nie mają charakteru wskazówek interpretacyjnych, lecz są stosowanym w prawie celnym rodzajem legalnej definicji pojęć zawartych w przepisach prawa, pochodzących od organu ustawowo powołanego do określania stawek celnych i ich zmiany w drodze rozporządzenia, określającego stawki w taryfie celnej, stanowiącej załącznik do rozporządzenia. Tego rodzaju definicja legalna, zawarta w uwadze dodatkowej, uściślającej stosowanie stawki celnej, ma zatem walor normy prawnej. Uwaga dodatkowa nr 2 do działu 84, zmieniająca treść dotychczas obowiązującej uwagi została dokonana w drodze rozporządzenia Rady Ministrów, a zatem w formie przewidzianej prawem przez organ do tego ustawowo upoważniony i w granicach upoważnienia.

Dostrzeżone niedoskonałości w wyrażaniu stawek celnych i zmiany gospodarcze spowodowały potrzebę doprecyzowania niektórych przepisów, określających stawki celne w zapisach dodatkowych w formie uwag do tych przepisów. Budząca zasadne zastrzeżenia NSA forma legislacyjna uwag dodatkowych do stawek taryfowych, nie uzasadnia - zdaniem Sądu Najwyższego - odmowy uznania ich za legalne, jeśli ich treść ma charakter normatywny i zawiera reguły postępowania organu celnego przy stosowaniu stawek celnych. Za takim stanowiskiem przemawia wyrażony w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 7 lutego 1995 r., III ARN 80/94 (OSNAPiUS 1995 nr 14 poz. 168) pogląd, z którego wynika, że "ogólne reguły postępowania dotyczące ustalania 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 57, poz. 235) stanowią autentyczną wypowiedź organu uprawnionego do ustalania stawek, wyjaśniającą treść tych stawek". Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 7 lutego 1995 r., III ARN 81/94 (OSNAPiUS 1995 nr 15 poz. 185), w którym wyraził pogląd, że nie można zgodzić się z wnioskiem, iż "wobec niejasności przedmiotowej stawki - nie mogą mieć zastosowania zawarte w tym samym akcie prawnym reguły tę stawkę wyjaśniające". Stanowisko to podzielił skład orzekający Sądu Najwyższego i uznaje, że uwagi dodatkowe, zawarte w taryfie celnej, stanowiącej załącznik nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1993 r. w sprawie ceł na towary przywożone z zagranicy (Dz. U. Nr 128, poz. 591 ze zm.), uściślające i wyjaśniające treść stawek celnych mają charakter normatywny i podlegają uwzględnieniu przy wykładni i określaniu stawki celnej od towaru, przywożonego z zagranicy. W tym świetle okazuje się, że w sprawie niniejszej NSA bezpodstawnie pominął uwagę dodatkową nr 2 w jej nowym brzmieniu przy ocenie zgodności z prawem zaskarżonej decyzji organu II instancji, pomimo iż ma ona charakter normatywny. W związku z tym należy uznać, że NSA wadliwie ocenił znaczenie prawne, zauważonych mankamentów legislacyjnych uwagi nr 2 do działu 84 sformułowanej w § 1 pkt 1 wymienionego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 lutego 1994 r. Przede wszystkim NSA nie ocenił stanu prawnego sprawy z punktu

widzenia wymagań zawartych w uwadze dodatkowej nr 2, stanowiącej normę prawną. Z tego względu rewizja, jako zasadna podlega z mocy art. 422 § 2 KPC uwzględnieniu, a zaskarżony wyrok - uchyleniu, gdyż sprawa nie została rozpoznana przez NSA w świetle uwagi nr 2. NSA powinien zatem ponownie ocenić zasadność zaskarżonej decyzji i skargi z uwzględnieniem normatywnego charakteru omawianej uwagi.

Przy ponownym rozpoznaniu sprawy NSA powinien także dokonać wykładni uwagi, która nie jest w pełni przejrzysta. Brak w niej bowiem uściślenia takich pojęć, jak np. "montaż przemysłowy" i "w oparciu o uzyskaną licencję od zagranicznego licencjodawcy". Zgodnie z treścią tej uwagi zaliczenie określonych silników "do montażu przemysłowego" wymaga spełnienia przez importera szeregu przewidzianych prawem warunków. Naczelny Sąd Administracyjny powinien zatem zbadać, czy importowane przez [...] Zakłady Samochodowe silniki do montażu w autobusach miejskich odpowiadają wszystkim częściowym kryteriom i wymaganiom, zawartym w uwadze dodatkowej, umożliwiającej zastosowanie stawki zerowej. Pominięcie przez Naczelny Sąd Administracyjny przy ocenie prawnej sprawy uwagi dodatkowej do stawki celnej, mającej charakter obowiązującej normy prawnej, spowodowało wadliwą ocenę prawną sprawy i uchylenie decyzji celnej bez należytego wyjaśnienia jej zgodności z prawem. Stanowi to nie tylko rażące naruszenie przepisów prawa, wymienionych w zarzutach rewizji nadzwyczajnej, ale jest również sprzeczne z podstawowymi zasadami państwa prawnego, tzn. obowiązkiem przestrzegania prawa i działania na podstawie przepisów prawa. Naruszenie tych konstytucyjnych zasad powoduje, że zaskarżony wyrok narusza interes Rzeczypospolitej Polskiej.

Z tych względów Sąd Najwyższy zgodnie z art. 421 § 2 KPC orzekł jak w sentencji.

=====