

**Wyrok z dnia 21 listopada 1997 r.
III RN 66/97**

Cło wymierza się według stanu towaru i jego wartości celnej w dniu zgłoszenia celnego i według stawek w tym dniu obowiązujących (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.). Zasady te dotyczą także towarów zgłaszanych do oclenia w związku z realizacją umów barterowych i to niezależnie od czasu trwania takiej umowy oraz niezależnie od ostatecznie ustalonych pomiędzy jej partnerami wartości wzajemnych dostaw.

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

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 21 listopada 1997 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Wielofunkcyjnego "H." Spółki z o.o. w G. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cel w W. z dnia 25 marca 1996 r. [...] w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji, w wyniku wznowienia postępowania, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejskiego w Lublinie z dnia 26 lutego 1997 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

W wyniku wznowienia postępowania w sprawie zakończonej wydaniem ostatecznej decyzji dotyczącej sprowadzonego z Białorusi oleju napędowego poddanego odprawie celnej na podstawie zgłoszenia celnego [...] z dnia 17 grudnia 1991 r., Dyrektor Urzędu Celnego w T. w wyniku postępowania przeprowadzonego w trybie art. 149 § 2 KPA, decyzją z dnia 10 października 1995 r. wydaną na podstawie art. 151 § 1 pkt 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 5 KPA [...] odmówił uchylenia uprzednio wydanej decyzji z dnia 17 grudnia 1991 r. w sprawie wymiaru cła Przedsiębiorstwu Wielofunkcyjnemu ?H.@ Spółce z o.o. (wówczas Przedsiębiorstwu Wielofunkcyjnemu P.-P.). Następnie, po rozpatrzeniu odwołania strony, decyzję tę utrzymał w mocy Prezes Głównego Urzędu Cel decyzją z dnia 25 marca 1996 r. [...].

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie wyrokiem z dnia 26 lutego 1997 r. [...], wydanym w wyniku skargi Przedsiębiorstwa Wielofunkcyjnego ?H.@ Spółka z o.o., uchylił zaskarżoną decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cel z dnia 25 marca 1996 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w T. z dnia 10 października 1995 r. przyjmując, że w rozpoznawanej sprawie istniały przesłanki do wznowienia postępowania, bowiem na podstawie nowych dowodów okazało się, że faktyczna wartość sprowadzonego przez Spółkę oleju napędowego była niższa niż przyjęta przez organy celne przy wymiarze cła. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się także z opartą

na dyspozycji art. 83 ust. 1 ustawy z 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.) argumentacją zawartą w uzasadnieniu decyzji organu odwoławczego, jakoby w danym wypadku nie można było wydać decyzji w sprawie wymiaru należności celnych ze względu na upływ dwóch lat od dnia, w którym powstał obowiązek ich uiszczenia. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził natomiast, że dwuletni termin przedawnienia prawa wydania decyzji o wymiarze należności celnych, o którym mowa w art. 83 ust. 1 Prawa celnego nie dotyczy decyzji wydanych w trybie wznowienia postępowania (art. 145 § 1 KPA) oraz decyzji w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (art. 156 § 1 KPA), bowiem w tych wypadkach obowiązują terminy i warunki wydawania decyzji, które określone są odpowiednio w art. 146 § 1 i § 2 oraz w art. 156 § 2 KPA.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 25 sierpnia 1997 r. [...] złożył rewizję nadzwyczajną od tego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając mu rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 23 ust. 1 Prawa celnego i art. 151 § 1 pkt 1 KPA oraz na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi, względnie o uchylenie tego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że uchylone zaskarżonym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego obie decyzje organów celnych nie naruszały obowiązującego prawa. Stosownie do art. 23 ust. 1 Prawa celnego cło wymierza się według stanu towaru i jego wartości celnej w dniu dokonania zgłoszenia celnego i według stawek w tym dniu obowiązujących, a ponieważ w wyniku przeprowadzonego postępowania organy celne stwierdziły, że brak jest dostatecznych podstaw do uchylenia poprzednich decyzji, przeto na podstawie art. 151 § 1 pkt 1 KPA wydały decyzje o odmowie ich uchylenia. Spółka ?H.@ jako strona postępowania powołała się na nowy dowód w sprawie w postaci protokołu Urzędu Kontroli Skarbowej w G. z badania dokumentów i ewidencji w tej Spółce w okresie od 9 listopada 1992 r. do 27 listopada 1997 r, w którym władze skarbowe podały niższą wartość oleju napędowego objętego odprawą celną, aniżeli uczyniły to wcześniej organy celne dokonując wymiaru cła, a w swej skardze do Sądu dodatkowo podniosła, że: ?w państwie prawa nie powinny istnieć paradoksy polegające na traktowaniu tego samego towaru odmiennie dla potrzeb ustalania różnych zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Dla potrzeb podatku dochodowego cena ustalona jest niższa by podatek był wyższy, a dla cła cena miałaby być wyższa i odpowiednio wyższe cło@. Jednakże, zdaniem rewizji nadzwyczajnej, mimo wykazanych rozbieżności cenowych, istnieją poważne wątpliwości: ?czy w tej sytuacji protokół UKS z badania dokumentacji Spółki ?H.@ jest nową okolicznością w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 5 KPA, skoro protokół ten stanowi tylko jeden z dowodów podlegających tak jak inne dowody swobodnej ocenie przez organ orzekający (art. 80 KPA)@. Tym bardziej nie są nowymi okolicznościami w sprawie w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 5 KPA wskazane przez zainteresowaną Spółkę w toku postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym dwa wyroki tego Sądu (wyrok z dnia 25 listopada 1994 r. [...] oraz wyrok z dnia 30 września 1994 r., [...]), gdyż - jak to formułuje rewizja nadzwyczajna: ?wiążą one strony postępowania w danej sprawie (art. 30 ustawy o NSA)@. Rewizja nadzwyczajna zarzuca także, że zarówno

wniosek Spółki o wznowienie postępowania z dnia 6 czerwca 1994 r. oraz późniejsze jej pismo w tej samej sprawie z dnia 4 sierpnia 1995 r.: złożone zostały z wielomiesięcznym opóźnieniem, a więc z przekroczeniem terminu jednego miesiąca, uzasadniającym wydanie decyzji zgodnie z art. 149 § 3 KPA. Rewizja nadzwyczajna kwestionuje też zasadność poglądu prawnego wyrażonego w zaskarżonym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakoby w aktualnym stanie prawnym zakaz wydania decyzji w sprawie wymiaru należności celnych, o którym mowa w art. 83 ust. 1 Prawa celnego, nie dotyczył decyzji wydanych w trybie wznowienia postępowania, bądź w wypadku stwierdzenia nieważności decyzji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Stosownie do postanowienia 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 zgłoszenia celnego i według stawek w tym dniu obowiązujących, przy czym wartością celną towaru jest tzw. wartość transakcyjna, czyli cena faktycznie zapłacona lub należna za dany towar, którą ustala się wedle zasad określonych w przepisach art. 26 i nast. ustawy - Prawo celne. Zasady te dotyczą także towarów zgłaszanych do oclenia w związku z realizacją umów barterowych i to niezależnie od czasu trwania takiej umowy oraz niezależnie od ostatecznie ustalonych wartości wzajemnych dostaw pomiędzy jej partnerami (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 sierpnia 1993 r., SA/Gd 2247/92, Prawo Gospodarcze 1994 r. Nr 1, s. 14). Natomiast odmienne są zasady ustalania kwoty zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym (art. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Ustalana jest ona w zasadzie za okres roku podatkowego (art. 6 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) i przy uwzględnieniu tzw. kosztów uzyskania przychodu, czyli kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodów, w tym także przy uwzględnieniu rozliczenia kosztów ewentualnych umów barterowych (art. 15 i art. 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.). Oznacza to, że w wypadku tzw. umów barterowych ostateczne rozliczenie kosztów poniesionych przy realizacji takiej umowy, a w konsekwencji także wynikająca z tego rozliczenia wycena wartości dostarczonych towarów, nie musi pokrywać się z wyceną wartości tego samego towaru dokonaną dla celów odprawy celnej. Również ustalenia dokonywane dla celów postępowania podatkowego, w tym także ustalenia dotyczące wartości towarów, nie muszą pokrywać się z ustaleniami dokonywanymi w postępowaniu celnym, bowiem w obu postępowaniach wycena taka dokonywana jest wedle innych zasad, w innym czasie i dla innych celów.

W rozpoznawanej sprawie, w wyniku wznowienia postępowania i przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego na podstawie art. 149 § 2 KPA, organy celne (Urząd Celny w T. decyzją z dnia 10 października 1995 r., a następnie Główny Urząd Ceł decyzją z dnia 25 marca 1996 r.) odmówiły uchylecia decyzji Urzędu Celnego w T. - Oddziału Celnego w M. z dnia 17 grudnia 1991 r. w sprawie odprawy celnej ostatecznej oleju napędowego w ilości 286.480 kg, dokonanej na podstawie zgłoszenia celnego [...]

z dnia 17 grudnia 1991 r. towaru sprowadzonego przez stronę skarżącą - Przedsiębiorstwo Wielofunkcyjne ?H.@ Spółkę z o.o.. W uzasadnieniu tych decyzji organy celne stwierdziły między innymi, że powyższa odprawa celna dokonana została zgodnie z obowiązującymi przepisami na podstawie faktury przedłożonej do odprawy celnej przez stronę skarżącą. Natomiast sporządzony przez Urząd Kontroli Skarbowej w G. protokół kontroli dokumentów i ewidencji przeprowadzonej u strony skarżącej (w okresie od 9 listopada 1992 r. do 27 listopada 1992 r.) nie może być uznany za nowy dowód w sprawie w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 5 KPA i to tym bardziej, że z protokołu tego nie wynika, aby tzw. wartość transakcyjna sprowadzonego oleju napędowego była niższa, aniżeli wartość przyjęta dla celów wymiaru należności celnej. Jeżeli mimo to, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 26 lutego 1997 r., [...] uchylił zaskarżone decyzje organów celnych, opierając swoje rozstrzygnięcie jedynie na ustaleniach wynikających z protokołu kontroli Urzędu Kontroli Skarbowej, które uwzględniały zarówno późniejsze zmiany kontraktu między stronami umowy barterowej, jak i jej rozliczenia, to jest niewątpliwe, że wyrokiem tym w rażący sposób naruszone zostały przepisy art. 23 i nast. ustawy - Prawo celne, dotyczące zasad i trybu ustalania należności celnych oraz art. 145 § 1 pkt 5 i art. 151 § 1 pkt 1 KPA.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie 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) w związku z art. 393¹⁵ KPC oraz art. 27 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym orzekł, jak w sentencji.

=====