

Wyrok z dnia 13 grudnia 2000 r.

III RN 29/00

Podstawę określenia należności celnych od towarów sprzedanych w celu przywozu na polski obszar celny stanowi cena faktycznie zapłacona lub należna, a nie cena rynkowa.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 grudnia 2000 r. sprawy ze skargi Marka G. na decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł w W. z dnia 23 grudnia 1997 r. [...] w przedmiocie wymiaru cła, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 9 kwietnia 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Wyrokiem z dnia 9 kwietnia 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie uchylił zaskarżoną przez Marka G. decyzję Prezesa Głównego Urzędu Ceł z dnia 23 grudnia 1997 r. oraz utrzymaną przez nią w mocy, wydaną w pierwszej instancji decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w T. zawartą w dowodzie odprawy celnej z dnia 23 lipca 1997 r., określającą wartość celną i wymiar cła od samochodu sprowadzonego z zagranicy w dniu 16 lipca 1997 r. przez Marka G.

Z uzasadnienia wyroku wynika, że Naczelny Sąd Administracyjny ocenił następujący stan sprawy, stanowiący podstawę zaskarżonej decyzji. W dniu 16 lipca 1997 r. Marek G. zgłosił do odprawy celnej samochód dostawczy marki „Mercedes Sprinter”, rok produkcji 1995 dołączając do zgłoszenia celnego fakturę zakupu i świadectwo pochodzenia EUR-1. Organ celny badając przedstawione dokumenty i porównując je ze stanem technicznym importowanego pojazdu (ocena techniczna 264/97 z dnia 21 lipca 1997 r.) zakwestionował zbyt niską cenę sprowadzonego sa-

mochodu w stosunku do wartości transakcyjnej samochodów podobnych. Wartość celną pojazdu ustalono na 204.500 BEF. Od powyższej decyzji importer odwołał się, wnosząc o obniżenie wartości celnej do wysokości określonej w przedłożonej fakturze (125.000 BEF). Prezes Głównego Urzędu Cei decyzją z dnia 23 grudnia 1997 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, wskazując w pierwszym rzędzie, że zachodziły przesłanki odstąpienia od podanej przez importera za niskiej ceny transakcyjnej sprowadzonego towaru (art. 26 ust. 6 Prawa celnego). Wobec podania niskiej ceny w porównaniu do wartości transakcyjnej samochodów podobnych należało uznać, że przedstawiona faktura jest niewiarygodna i odnosi się ona do umowy pozornej, w której kontrahenci wskazali cenę sprzedawanego przedmiotu odmienną od rzeczywistej. Pozorność wyraża się w braku zamiaru wywołania skutków prawnych z jednoczesnym zamiarem stworzenia okoliczności mających na celu zmylenie osób trzecich w celu osiągnięcia korzyści materialnej i pociąga za sobą bezwzględną nieważność czynności prawnej. Przy ustalaniu wartości celnej przedmiotowego pojazdu zastosowano art. 30b Prawa celnego. Wartość celna towaru jest niezależna od tego, czy importer otrzymał za darmo towar wprowadzony na polski obszar celny, czy też kupił go po wyjątkowo okazyjnej (z różnych względów) cenie. Jeżeli cena na fakturze nie odzwierciedla rzeczywistej wartości towaru, to wartość celna ustalana jest zgodnie z art. 28-30b w związku z art. 26 ust. 6 Prawa celnego. Opłacalność zakupu pojazdu za granicą, bądź jej brak jest kwestią importera i nie może wpływać na prawidłowe ustalenie wartości celnej importowanego samochodu.

W skardze do Sądu Marek G. zarzucił naruszenie art. 26 ust. 6 Prawa celnego. Według skarżącego organy celne nie wykazały, że przedstawiona w sprawie faktura nie potwierdza rzeczywistych warunków transakcji. Chodzi jednak o rachunek wystawiony przez zagraniczny podmiot gospodarczy, rachunek należący do prowadzonej przez ten podmiot dokumentacji księgowej. Ponadto nie budzi wątpliwości, że strony zawarły umowę sprzedaży i nastąpiło przeniesienie prawa własności samochodu, stąd ustalenie decyzji o tym, że umowa jest nieważna, jest sprzeczne z rzeczywistym stanem prawnym dotyczącym zakupionego samochodu.

Na tle powyższych okoliczności ocena prawna w wyroku NSA jest następująca. Organy celne oceniając, że złożone przez stronę dokumenty są niewiarygodne, ograniczyły się do stwierdzenia, że na podstawie materiału porównawczego wartość celna jest inna niż ta, którą podała strona. W ocenie Sądu pominięto treść umowy zawartej między stroną, a kontrahentem zagranicznym. Powyższe dokumenty łącz-

nie z deklaracją wartości celnej i fakturą stanowią dokumenty określone w art. 50 ust. 1 pkt 3 Prawa celnego służące do określenia wartości celnej towarów. Jeżeli organy celne nie ustosunkowały się w ogóle do tych dokumentów, to nie wykazały, które dokumenty i dlaczego są niewiarygodne. Wartość przedmiotowego samochodu nie jest tu wystarczającym elementem ustalenia jako przesłanki zastosowania art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego. Oznacza to, że organy celne mają prawo do ustalenia wartości celnej towaru dopiero wówczas, jeżeli wykażą, że spełniona została jedna z przesłanek określona w art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego. Powołanie się w uzasadnieniu decyzji oraz dołączenie do akt tzw. „materiału porównawczego” nie stanowi wyłącznego dowodu na to, że inne dołączone przez strony dokumenty są niewiarygodne. Stosownie do art. 1 ust. 2 Prawa celnego w postępowaniu przed organami celnymi stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, jeżeli przepisy Prawa celnego nie stanowią inaczej. W związku z powyższym w tym postępowaniu znajduje uzasadnienie stosowanie art. 80 KPA. Konsekwencją tego jest przyjęcie przez Naczelnego Sądu Administracyjnego poglądu, że ocena dowodów dokonana przez organy celne była dowolna i wybiórcza, bowiem nie została oparta na całości kształcie materiału dowodowego i jako taka nie może prowadzić do wniosku, że dana okoliczność została udowodniona.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 23 ust. 1 i art. 26 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r., Nr 71, poz. 312 ze zm.) oraz art. 80 KPA, a także art. 3 i 4 ustawy Prawa celnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości wywiódł, że problemowi ustalenia prawidłowej wartości celnej sprowadzonego do Polski towaru Prawo celne poświęca oddzielny rozdział szczegółowo określając sposoby jej ustalenia. Punktem wyjścia do ustalenia tej wartości przez organy celne jest zakwestionowanie przez nie wartości transakcyjnej (ceny zapłaconej lub należnej). Zakwestionowanie tej ceny równoznaczne jest, w ocenie wnoszącego niniejszą rewizję, z zakwestionowaniem wiarygodności dokumentu przedłożonego przez stronę. Nie może bowiem budzić wątpliwości fakt, że jeżeli cena zakupu jest rażąco zaniżona w stosunku do faktycznego stanu i rzeczywistej wartości towa-

ru, to dokument, z którego ona wynika, jest niewiarygodny. Stosownie do treści art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego wiarygodność faktury obejmuje nie tylko jej autentyczność, ale także wiarygodność podanej w niej ceny transakcyjnej. Organ celny nie jest bowiem bezwzględnie związany treścią przedłożonych dokumentów w postępowaniu celnym ani też deklarowaną wartością i w razie ich zakwestionowania obowiązany jest ustalić tę wartość w trybie określonym w art. 28-30 Prawa celnego. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że organy celne, mając na uwadze zarówno treść wymienionych przepisów, jak i dotychczasowe orzecznictwo (np. wyrok z dnia 18 listopada 1993 r., V SA 1394/93, Monitor Podatkowy 1994/5/151), czy liczne orzeczenia ośrodków NSA (np. I SA/Ka 1286/98, I SA/Łd 709/98, SA/Sz 1688/98), prawidłowo wykonały swoje obowiązki ustalając wartość celną sprowadzonego pojazdu. Przy czym wbrew twierdzeniom Sądu orzekającego, organy te nie naruszyły zasady wynikającej z art. 80 KPA, który zastosowany został zgodnie z art. 1 ust. 2 Prawa celnego. Oceniając całokształt materiału dowodowego, a więc również opinię biegłego określającą cenę rynkową pojazdu tej marki i rocznika, organy te nie miały podstaw, aby przyjąć za wiarygodną cenę wynikającą z przedłożonej przez importera faktury. Natomiast ocena Sądu orzekającego koncentrująca się jedynie na treści przedłożonego przez stronę dokumentu (faktury) jest jednostronna i tym samym rażąco narusza zasadę wyrażoną w art. 80 KPA. Ocena ta wpłynęła także na wykładnię art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego, która przez jej zawężenie godzi w ratio legis tego przepisu. Kwestionowane orzeczenie uniemożliwia także Skarbowi Państwa pobranie należnych mu należności celnych przez co godzi w wynikającą z art. 3 Prawa celnego zasadę równości podmiotów dokonujących obrotu towarowego z zagranicą oraz zasadę powszechności cła wyrażoną w art. 4 tej ustawy.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Kwestię sporną rozpatrywanej sprawy stanowi to, czy zachodzą, przewidziane w odpowiednich przepisach Prawa celnego okoliczności stwarzające podstawę do ustalenia wartości celnej, nie według deklaracji wartości celnej i faktury dołączonej do wniosku przez stronę będącą importerem (art. 50 ust. 3 Prawa celnego), lecz według określonych w ustawie sposobów szacowania (por. art. 28-30 Prawa celnego). W zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji Prezesa Głównego Urzędu Cel przyjęto, że podstawę uprawniającą organ celny do szacunkowego ustalenia warto-

ści celnej towaru z pominięciem rachunków złożonych przez importera stanowi art. 26 ust. 6 Prawa celnego. Przepis ten w jego brzmieniu wynikającym z art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 28 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy – Prawo celne (Dz. U. Nr 85, poz. 427) stanowi, że: „Wartość transakcyjna nie może być przyjęta za wartość celną, o której mowa w ust. 1, w wypadku, gdy organ celny z uzasadnionych przyczyn zakwestionował wiarygodność i dokładność informacji lub dokumentów, służących do określenia wartości celnej, albo gdy nie zostaną one przedstawione przez zgłaszającego”. Wobec tego, że powyższa nowelizacja (stosownie do art. 3 powołanej ustawy z dnia 28 czerwca 1995 r.) weszła w życie z dniem ogłoszenia (24 lipca 1995 r.) nie może budzić wątpliwości, że w rozpatrywanej sprawie toczącej się od 16 lipca 1997 r. zastosowaniu podlegały przepisy znowelizowane, a nie uchylone tą ustawą przepisy, w tym art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego obowiązujący poprzednio. Nie miał więc racji Naczelny Sąd Administracyjny, który w przedstawionej wyżej ocenie prawnej wyrażonej w zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyroku powołał się na niemiarodajny do stanu faktycznego sprawy i nieobowiązujący już art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego. W tym kontekście podniesiony w rewizji nadzwyczajnej zarzut naruszenia powyższego przepisu okazuje się zarzutem słusznym, jednakże z przyczyn zgoła odmiennych od tych, które w rewizji zostały wskazane i bez zaistnienia skutków przez rewidującego powołanych.

Ocena prawna zawarta w zaskarżonym wyroku, aczkolwiek błędnie powołuje się na art. 26 ust. 1 pkt 5 Prawa celnego, zamiast na jego art. 26 ust. 6, wbrew zarzutom rewizji nadzwyczajnej, nie budzi zastrzeżeń. Przede wszystkim, na gruncie określonych w art. 26 ust. 6 Prawa celnego warunków odstąpienia od zasady równoznaczności wartości celnej towarów z jej wartością transakcyjną (por. art. 26 ust. 1) zgodzić się należy z oceną zaskarżonego wyroku, że zaskarżona decyzja Prezesa Głównego Urzędu Ceł została podjęta bez dostatecznego wyjaśnienia, czy zachodzą te ustawowe warunki. Błędne jest bowiem stanowisko, które wyraża uzasadnienie decyzji Prezesa GUC i które podziela rewidujący, jakoby wystarczającym powodem odstąpienia od wartości transakcyjnej towaru było ustalenie - w oparciu o „materiał porównawczy” dotyczący wartości innych tego rodzaju towarów co przedmiotowy - iż cena faktycznie zapłacona przez importera i potwierdzona odpowiednimi rachunkami jest niższa od ceny (wartości) rynkowej.

Podzielając w tej kwestii stanowisko zaskarżonego wyroku należy zwrócić uwagę na nieuprawnione treścią wskazanych przepisów Prawa celnego utożsamia-

nie wartości celnej towaru z jego wartością określaną w decyzji Prezesa GUC jako wartość rzeczywista, która z kolei miałaby być równoznaczna z wartością rynkową. Otóż pogląd taki – wbrew także stanowisku rewidującego – nie jest przekonywający na gruncie wspomnianej wyżej zasady wynikającej z art. 26 ust. 1. W szczególności podkreślić trzeba, że w tym przepisie definiuje się wartość transakcyjną, jako cenę faktycznie zapłaconą lub należną za towar sprzedany w celu przywozu na polski obszar celny. „Wartością celną towarów ma być zatem cena faktycznie zapłacona”, a nie – jak zdaje się uważać rewidujący – jakaś cena rzeczywista czy rynkowa. Z kolei odstępstwo od wartości transakcyjnej – zgodnie z cytowanym wyżej art. 26 ust. 6 – jest dopuszczalne tylko na określonych w tym przepisie warunkach między innymi: „gdy organ celny z uzasadnionych przyczyn zakwestionował wiarygodność i dokładność informacji lub dokumentów”. Chodzi tu więc po pierwsze, o wiarygodność (dokładność) dołączonych dokumentów i po drugie, o uzasadnione przyczyny jej zakwestionowania. W określonych okolicznościach rażąca różnica pomiędzy wykazywaną przez importera ceną transakcyjną, a wartością transakcyjną identycznych (podobnych) towarów sprzedanych i wprowadzanych na polski obszar celny (por. sytuacje określone w art. 28 ust. 1 i ust. 2) może wskazywać na brak wiarygodności zgłoszenia celnego. Byłaby to jednakże tylko hipoteza odpowiadająca zasadzie domniemania faktycznego, której zainteresowana strona mogłaby oczywiście przeciwstawiać twierdzenia i dowody. Nie do przyjęcia jest natomiast założenie jakoby niewiarygodność zgłoszenia celnego odpowiednich dokumentów (art. 50 ust. 3 Prawa celnego) była jakąś immanentną cechą sprzedaży według – jak powiedziano w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji – ceny okazyjnej. Wreszcie, nawiązując do stanowiska rewizji nadzwyczajnej w zakresie zastosowania art. 80 KPA, należy zauważyć, że istota oceny prawnej zaskarżonego wyroku nie polega na ustaleniu, iż dokumentacja zgłoszenia jest wiarygodna, ale na zakwestionowaniu przesłanek oceny zaskarżonej decyzji. To te ustalenia decyzji, wobec przyjęcia wadliwych założeń zastosowania art. 26 ust. 6 Prawa celnego są nazbyt jednostronne i „przedwczesne”. W żadnym razie nie można zgodzić się z rewidującym, że zawarte w zaskarżonym wyroku wskazania o potrzebie uwzględnienia umowy między stroną a kontrahentem zagranicznym – pozostaje w sprzeczności z zasadą oceny istotnych okoliczności na podstawie całokształtu materiału dowodowego (art. 80 KPA w związku z art. 1 ust. 1 i ust. 2 Prawa celnego).

Z powyższych przyczyn stwierdzając, że rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw, a zaskarżony wyrok, mimo wskazanego wyżej błędu w uzasadnieniu, odpowiada prawu – Sąd Najwyższy orzekł stosownie do art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. (Dz. U. Nr 43, poz. 189 ze zm.).

=====