

Wyrok z dnia 28 listopada 2003 r.

III RN 138/02

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 listopada 2003 r. sprawy ze skargi Zdzisława K. na decyzje Izby Skarbowej w L. z dnia 23 lutego 2001 r. [...] i z dnia 23 kwietnia 2001 r. [...] w przedmiocie podatku importowego, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 19 lutego 2002 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Ustalenia faktyczne nie były kwestionowane w rozpoznawanej rewizji nadzwyczajnej. Ustalenia te i przebieg postępowania w sprawie w zakresie wynikającym z rewizji nadzwyczajnej przedstawiają się jak następuje:

Decyzjami z dnia 16 grudnia 1996 r. i z dnia 19 grudnia 1996 r. wydanymi z upoważnienia Dyrektora Urzędu Celnego w R., zostały dopuszczone do obrotu na polskim obszarze celnym podzespoły i części do samochodu marki Fiat UNO, zgłoszone na nazwisko Zdzisława K. Na skutek wznowienia postępowania Dyrektor Urzędu Celnego w R., decyzją z dnia 27 listopada 1998 r. uchylił powyższe decyzje, zakwalifikował importowane towary jako samochód w stanie rozmontowanym (nie zmontowanym), ustalił wartość celną towaru na kwotę 4.600 zł, wymierzył cło i opłaty manipulacyjne. Odpis decyzji z 27 listopada 1998 r. został skierowany do Urzędu Skarbowego w L., który postanowieniem z dnia 2 maja 2000 r. wszczął postępowanie wobec Zdzisława K. w przedmiocie ustalenia podatku importowego, należnego od sprowadzonego z zagranicy samochodu.

Decyzją z dnia 25 maja 2000 r. wydaną z upoważnienia Dyrektora Urzędu Skarbowego w L., ustalona została wysokość podatku importowego w kwocie 404,30 zł. Podstawę opodatkowania przyjęto według jej elementów ustalonych w decyzji Urzędu Celnego w R. z dnia 27 listopada 1998 r. (wartość celną - 4.600 zł, powiększoną o należne cło - 8.877,30 zł). Podstawę materialnoprawną stanowiły przepisy: art. 5 i art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzonych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.).

W odwołaniu od tej decyzji Zdzisław K. zarzucił jej przedwczesność, ze względu na nieostateczność decyzji w przedmiocie cła.

Postanowieniem z dnia 13 października 2000 r. Izba Skarbowa w L. zawiesiła postępowanie do czasu rozpatrzenia przez Prezesa Głównego Urzędu Cei odwołania w postępowaniu celnym.

Główny Urząd Cei decyzją z dnia 31 stycznia 2001 r. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w R. z dnia 27 listopada 1998 r.

Po podjęciu zawieszzonego postępowania w związku z zakończeniem postępowania celnego, Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 23 lutego 2001 r. utrzymała w mocy decyzję z dnia 25 maja 2000 r., wydaną z upoważnienia Dyrektora Urzędu Skarbowego w L., dzieląc ustalenia faktyczne i kwalifikację prawną dokonaną przez organ I instancji.

Decyzją z dnia 23 kwietnia 2001 r. Izba Skarbowa w L. uznała za bezzasadne żądanie strony o uzupełnienie decyzji przez wyjaśnienie, dlaczego organ odwoławczy nie ustosunkował się do toczącego się postępowania przed Ministrem Finansów w sprawie zawieszenia postępowania oraz co do interpretacji zagadnienia wstępnego przez urząd skarbowy.

Zdzisław K. zaskarżył do Naczelnego Sądu Administracyjnego obie w/w decyzje Izby Skarbowej w L. Podstawowym zarzutem, kierowanym pod adresem decyzji z dnia 23 lutego 2001 r. było naruszenie przepisów art. 123 § 1 i 200 § 1 Ordynacji podatkowej, przez to, że skarżący nie mógł zapoznać się z zebranymi materiałami i dowodami, a tym samym nie mógł zgłosić żądań i złożyć końcowych wyjaśnień.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 18 lutego 2003 r. uchylił zaskarżone decyzje oraz poprzedzającą je decyzję Urzędu Skarbowego w Lubartowie z dnia 25 maja 2000 r. NSA przyjął, że decyzja organu podatkowego I instancji w sprawie określenia zobowiązania w podatku im-

portowym z tytułu sprowadzenia z zagranicy samochodu została wydana w okresie, w którym ustawa z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.) już nie obowiązywała i z tego względu brak było podstawy do powoływania się na przepisy prawa już nieobowiązującego. Ustawa z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym obowiązywała bowiem w okresie od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 1998 r., natomiast postępowanie w przedmiocie ustalenia zobowiązania w podatku importowym zostało wszczęte z urzędu postanowieniem z dnia 2 maja 2000 r. Dlatego też - zdaniem Sądu - brak było materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, skoro wówczas podatek importowy nie istniał. Z tych powodów, wziętych pod uwagę z urzędu, NSA uchylił zaskarżone decyzje nie przedstawiając stanowiska co do uchybień zarzuconych przez skarżącego.

Od powyższego wyroku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną zarzucając rażące naruszenie: art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 2, 5, 7a ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzanych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.) i art. 22 ust. 1 pkt 1 i art. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.). Na tych podstawach oparta rewizja nadzwyczajna zawierała wnioski o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że wszczęcie postępowania podatkowego przez Urząd Skarbowy w L. postanowieniem z dnia 2 maja 2000 r. doręczonym stronie w dniu 5 maja 2000 r. nie pozbawiło ten organ możliwości zastosowania przepisów ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym obowiązującej w 1996 r. Ustawa o podatku importowym łączy bowiem powstanie zobowiązania podatkowego z dopuszczeniem do obrotu towaru na polskim obszarze celnym. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie w podatku importowym powstało w 1996 r., co uzasadnia również zastosowanie przepisów wówczas obowiązujących. Tak więc proste zestawienie treści powołanych wyżej przepisów z treścią rozstrzygnięcia Sądu wskazuje na ich wzajemną sprzeczność. Świadczy to, iż naruszenie prawa przez Sąd miało charakter rażący. Organ podatkowy orzekając w sprawie podatku importowego, powinien stosować przepisy prawa podatkowego obowiązującego w okresie, którego dotyczy wymiar

podatku, a nie przepisy obowiązujące w dacie wydania decyzji i to bez względu na to, czy przepisy obowiązujące w dacie wydania decyzji są korzystniejsze dla podatnika, czy też mniej korzystne. Specyfika decyzji podatkowych dotyczących podatku importowego tkwi w tym, iż ustalają one podatek, który ukształtowany został na mocy samego prawa, na skutek zdarzenia prawnego, z którym ustawa łączy powstanie takiego obowiązku. Podatek importowy został ustanowiony w określonym przedziale czasowym - od 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 1996 r. Ustawa nie ogranicza prawa organu podatkowego do ustalenia podatku importowego w sytuacji, gdy z uwagi na upływ czasu moc obowiązywania ustawy wygasła.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę na to, że przyjęcie poglądu Sądu, zgodnie z którym wygaśnięcie ustawy o podatku importowym powoduje brak merytorycznej podstawy do orzekania w przedmiocie zobowiązania podatkowego w tym podatku, stanowiłoby zaprzeczenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa oraz zaprzeczenie racjonalności ustawodawcy. Twierdzenie to bowiem dzieliłoby, bez żadnego uzasadnienia natury prawnej, społecznej czy gospodarczej, podatników podatku importowego na dwie kategorie oraz stawiałoby w uprzywilejowanej sytuacji tych podatników, którzy zaniżyli wartość celną towaru.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko co do interpretacji wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów prawa materialnego oraz co do konsekwencji wadliwego ich zastosowania w zaskarżonym wyroku jest w pełni przekonujące.

Naczelnny Sąd Administracyjny przyjął - nieodpowiednie do stanu prawnego rozpatrywanej sprawy - założenie, jakoby ustalenie zobowiązania podatkowego z tytułu podatku importowego mogło nastąpić tylko w okresie, w którym zobowiązanie takie mogło powstać na podstawie ustawy z dnia 25 listopada 1993 r. o podatku importowym od towarów sprowadzonych lub nadsyłanych z zagranicy (Dz.U. Nr 123, poz. 551 ze zm.). Stosownie do art. 1 ustawy o podatku importowym podatek ten został ustanowiony w okresie od dnia 1 stycznia 1994 r. do dnia 31 grudnia 1996 r. O tym czy zachodzi podstawa do zastosowania przepisów tej ustawy decyduje stan rzeczy przez tę ustawę określony w okresie, w którym z określonych zdarzeń wynikały konsekwencje prawne w zakresie podatku.

Jak to prawidłowo wywiedzione zostało w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej, nie ulega wątpliwości, że rozważany w sprawie stosunek podatkowo-prawny został zawiązany - do dnia 31 grudnia 1996 r. W tym okresie zaistniał stan faktyczny, z którego wynikało powstanie obowiązku podatkowego i wszystkie konstrukcyjne elementy podatku importowego.

Stosownie do art. 2 ustawy z 25 listopada 1993 r. opodatkowaniu podatkiem importowym podlegały towary sprowadzone lub nadesłane z zagranicy niezależnie od sposobu ich wprowadzenia na polski obszar celny oraz zachowania określonych przepisami prawa warunków i form.

Jeżeli zatem sprowadzenie z zagranicy towaru, o który chodzi w sprawie nastąpiło w grudniu 1996 r., to wówczas powstał obowiązek podatkowy w zakresie podatku importowego. Skoro zaś pomimo wynikającego z mocy prawa zobowiązania podatkowego (por. art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej), podatnik nie wykonał go w całości lub w części, to organ podatkowy był zobowiązany - z mocy art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej - do określenia wysokości zaległości podatkowej.

Uznając zasadność podstaw rewizji nadzwyczajnej także w aspekcie wykazanej sprzeczności zaskarżonego wyroku (wyrażonej w nim interpretacji przepisów prawa podatkowego) z linią orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego należy wskazać na odpowiednią w tym zakresie uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 kwietnia 2003 r., FSA 2/02 (ONSA 2003 nr 3, poz. 84), stwierdzającą, że: „1. Według ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) jak i w okresie obowiązywania ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 436 ze zm.), zobowiązania podatkowe, do których obliczenia, pobrania i odprowadzenia na konto właściwego urzędu skarbowego zobowiązany był płatnik, powstawały w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej (art. 5 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), to znaczy z dniem powstania okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania, bez potrzeby uprzedniego wydania decyzji. 2. W stanie prawnym obowiązującym w 1996 r. zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym oraz w podatku importowym powstawało z mocy prawa i przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 30 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, obecnie - art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej)”. To, że organy podatkowe w pewnych okolicznościach są uprawnione do określania zobo-

wiązania w podatku od towarów i usług w oparciu o przesłankowe ustalenia dotyczące wartości celnej towaru i cła zostało wyjaśnione między innymi w wyroku NSA z dnia 25 marca 1998 r., III SA 1433/96 (ONSA 1999 nr 1, poz. 22), zgodnie z którym jeżeli z decyzji organów celnych nie wynika jednoznacznie obowiązek zapłaty cła, taki obowiązek lub jego brak ustalają samodzielnie organy podatkowe przy wymiarze podatku importowego oraz podatku od towarów i usług. To samo dotyczy ustalenia wartości celnej towarów, bez której nie byłoby możliwe ustalenie podstawy opodatkowania.

Z powyższych przyczyn uznając podstawy rewizji nadzwyczajnej za usprawiedliwione Sąd Najwyższy orzekł po myśli art. 393¹³ § 1 k.p.c.

=====