

# Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych



Szczegóły orzeczenia

[drukuj](#) [zapisz](#) [Powrót do listy](#)

**6300 Weryfikacja zgłoszeń celnych co do wartości celnej towaru, pochodzenia, klasyfikacji taryfowej; wymiar należności celny 6110 Podatek od towarów i usług, Celne prawo Podatek akcyzowy Podatek od towarów i usług, Dyrektor Izby Celnej, Uchylono zaskarżoną decyzję, I SA/OI 296/10 - Wyrok WSA w Olsztynie z 2010-06-23, Centralna Baza Orzeczeń Naczelnego (NSA) i Wojewódzkich (WSA) Sądów Administracyjnych, Orzecznictwo NSA i WSA**

I SA/OI 296/10 - Wyrok WSA w Olsztynie

Data orzeczenia 2010-06-23  
*orzeczenie nieprawomocne*

Data wpływu

2010-05-04

Sąd

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie

Sędziowie

Ryszard Maliszewski /przewodniczący sprawozdawca/  
Tadeusz Piskozub  
Wiesława Pierechod

Symbol z opisem

6300 Weryfikacja zgłoszeń celnych co do wartości celnej towaru, pochodzenia, klasyfikacji taryfowej; wymiar należności celny 6110 Podatek od towarów i usług

## Hasła tematyczne

Celne prawo  
Podatek akcyzowy  
Podatek od towarów i usług

## Skarżony organ

Dyrektor Izby Celnej

## Treść wyniku

Uchylono zaskarżoną decyzję

## Powołane przepisy

[Dz.U. 2002 nr 153 poz 1270](#) art. 145 § 1 pkt 1 lit. a  
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.  
[Dz.U.U.E.L 1992 nr 302 poz 1](#) art. 20 ust. 1  
Rozporządzenie Rady (EWG) NR 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny.

## Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Ryszard Maliszewski (spr.), Sędziowie Sędzia WSA Wiesława Pierechod., Sędzia WSA Tadeusz Piskozub, Protokolant Krzysztof Dzieliński, po rozpoznaniu w Olsztynie na rozprawie w dniu 23 czerwca 2010r. sprawy ze skargi M. F. na decyzję Dyrektora Izby Celnej z dnia "[...]" nr "[...]" w przedmiocie określenia kwoty należności celnych, podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) określa, że uchylona decyzja nie podlega wykonaniu, 3) zasądza od Dyrektora Izby Celnej na rzecz skarżącego M. F. 3133 zł ( trzy tysiące sto trzydzieści trzy złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. oddała skargę  
Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia "[...]", nr "[...]" Dyrektor Izby Celnej utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego z dnia "[...]" w sprawie określenia kwoty należności celnych, podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że w dniu 26.10.2009r. w Oddziale Celnym, M.F. złożył zgłoszenie celne do procedury dopuszczenia do obrotu na obszarze celnym Wspólnoty Europejskiej towaru w postaci pojazdu samochodowego marki CHEVROLET CORVETTE rok produkcji 1973, nr identyfikacyjny "[...]" pod kodem CN 9705 00 00 90 obejmującym "Kolekcje i przedmioty kolekcjonerskie, zoologiczne, botaniczne, mineralogiczne, anatomiczne, historyczne, archeologiczne, paleontologiczne, etnograficzne lub numizmatyczne". Do zgłoszenia celnego została złączona m.in. opinia techniczna rzeczoznawcy samochodowego, dowód rejestracyjny, umowa kupna-sprzedaży samochodu, deklaracja elementów dotyczących wartości celnej D.W.1. Ponieważ zgłoszenie celne odpowiadało wymogom formalnym, o których mowa w art. 62 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.

Urz. WE L 92.302.1 ze zm.) – zwane dalej WKC, zostało przyjęte i zarejestrowane.

Po wszczęciu postępowania celnego mającego na celu ustalenie zasadności zastosowania przez zgłaszającego kodu celnego CN 9705 00 00 90 dla importowanego towaru, opisanego jako samochód osobowy kolekcjonerski, organ celny wezwał zgłaszającego do złożenia wyjaśnień oraz dodatkowych dokumentów potwierdzających, że przedmiotowy samochód występuje w ograniczonej liczbie egzemplarzy, nie jest wykorzystywany zgodnie z jego właściwym przeznaczeniem, był przedmiotem specjalnej transakcji poza normalnym handlem podobnymi wyrobami oraz posiada znaczną wartość. W odpowiedzi zgłaszający poinformował, że kupił pojazd bezpośrednio od "[...]" kolekcjonera w "[...]", gdyż nie mógł znaleźć podobnego egzemplarza w Europie. Pojazd ten dołączy do kolekcji roadsterów i będzie używany sporadycznie - podczas zlotów podobnych pojazdów zabytkowych. Pojazd ten występuje w ograniczonej liczbie egzemplarzy, a najtańszy egzemplarz na terenie Unii Europejskiej kosztuje 48 000 zł.

Decyzją z dnia "[...]" Naczelnik Urzędu Celnego zmienił klasyfikację taryfową towaru z kodu CN 9705 00 00 90 na kod CN 8703 24 90 00 – "Pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702); Pozostałe pojazdy wyposażone w silniki tłokowe wewnętrznego spalania o zapłonie iskrowym; o pojemności skokowej przekraczającej 3 000 cm<sup>3</sup>; Używane". Zdaniem organu, przedmiotowy pojazd nie spełnia kryteriów warunkujących jego klasyfikację jako egzemplarza kolekcjonerskiego. Zmiana klasyfikacji taryfowej spowodowała zmianę stawki cła z 0% na 10%, co wpłynęło na zwiększenie kwoty cła wynikającej z długu celnego o kwotę 4 585 zł. Zmiana klasyfikacji taryfowej spowodowała również zmianę stawki podatku akcyzowego z 0% na 18,6% (co wpłynęło na zwiększenie kwoty podatku akcyzowego o kwotę 9 381 zł), a także spowodowała zmianę stawki podatku od towarów i usług w imporcie z 7% na 22%. Zwiększenie kwoty cła oraz kwoty podatku akcyzowego wpłynęło na zwiększenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT w imporcie z 45 963 zł na 59 929 zł, w efekcie nastąpiło zwiększenie samego podatku VAT o kwotę 9 967 zł.

Podstawą rozstrzygnięcia był art. 20, art. 29, art. 68, art. 201, art. 217, art. 221 ust. 1, art. 222 ust. 1 lit. a) rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny, Zintegrowana Taryfa Wspólnot Europejskich (TARIC) ustanowiona na podstawie art. 2 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L 256 z dnia 07.09.1987r. ze zm.) zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19.09.2008r. zmieniającego rozporządzenie 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej (Dz. Urz. WE L nr 291 z 31.10.2008r.), art. 65 ust. 5 i 6, art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 19 marca 2004r. - Prawo celne (Dz.U. nr 68, poz. 622 ze zm.), art. 19 ust. 7, art. 29 ust. 13, art. 33, art. 41 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), art. 10 ust. 2 pkt 1, art. 27 ust. 4 i 5, art. 101 ust. 1, art. 104 ust. 1 pkt 3, art. 105 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2008r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009r., nr 3, poz. 11 ze zm.), art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005r. nr 8, poz. 60 ze zm.) – zwana dalej O.p.

Od powyższej decyzji zgłaszający wniósł odwołanie domagając się jej uchylecia w całości oraz umorzenia postępowania w sprawie. Decyzji zarzucił naruszenie:

- art. 120, art. 121, art. 122, art. 187, art. 191 O.p. poprzez wadliwą ocenę stanu faktycznego w sprawie przejawiającą się brakiem zachowania zasady swobodnej oceny dowodów przedstawionych przez zgłaszającego;
- art. 194 O.p. poprzez brak przeprowadzenia postępowania dotyczącego obalenia opinii ostatecznej Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków, co spowodowało błędne ustalenie stanu faktycznego w sprawie;
- art. 200 O.p. poprzez wydanie decyzji przed upływem terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego;
- art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. poprzez brak uzasadnienia prawnego;
- naruszenie zasad klasyfikacji taryfowej opartych na Nomenklaturze Scalonej poprzez błędne ich zastosowanie;
- naruszenie art. 20, art. 31 ust. 1, art. 78 ust. 1, art. 201, art. 214 ust. 1, art. 217, art. 220 ust. 1 i ust. 2 b Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego WKC poprzez zarejestrowanie kwoty długu celnego.

Po rozpatrzeniu odwołania, Dyrektor Izby Celnej decyzją z dnia "[...]" utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. W uzasadnieniu organ wyjaśnił, że stosownie do treści art. 20 ust. 1 WKC cła prawnie należne określone są na podstawie Taryfy Celnej Wspólnot Europejskich, która obejmuje m.in. Scaloną Nomenklaturę towarową. Nomenklatura towarowa, zwana dalej "Nomenklaturą Scaloną" lub w skrócie "CN" została ustanowiona na mocy art. 1 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L nr 256 z dn. 07.09.1987r. ze zm.) w celu jednoczesnego spełnienia wymogów zarówno Wspólnej Taryfy Celnej, danych statystycznych w dziedzinie handlu zewnętrznego Wspólnoty oraz innych polityk Wspólnoty dotyczących przywozu lub wywozu towarów. W dniu dokonywania zgłoszenia celnego w przedmiotowej sprawie obowiązywała Nomenklatura Scalona w brzmieniu jak załącznik I do Rozporządzenia Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008r. zmieniającego załącznik I do ww. Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. UE.L.08.291.1).

Organ stwierdził, że klasyfikacja importowanego pojazdu do kodu CN 8703 24 90 00, została ustalona przez organ celny w myśl tych samych Ogólnych Reguł Interpretacji Nomenklatury Scalonej, jak dokonana przez Stronę klasyfikacja do kodu CN 9705 00 00. Kod CN 8703 24 90 00 ustalony został w myśl postanowień reguły 1 i 6 Ogólnych Reguł Interpretacji Nomenklatury Scalonej oraz zgodnie z brzmieniem pozycji 8703, obejmującej pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, a także zgodnie z treścią pod pozycji 8703 24 90 właściwej dla używanych tego rodzaju pojazdów, wyposażonych w silnik o pojemności przekraczającej 3000 cm<sup>3</sup>.

Ponadto organ odwoławczy wskazał, że organ I instancji w uzasadnieniu decyzji wyraźnie zaznaczył, iż klasyfikacji taryfowej dokonuje się wyłącznie w oparciu o zapisy wynikające z rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, orzeczenia wyroków

Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz rozporządzenia klasyfikacyjnego Komisji Europejskiej. Ponadto organ przytoczył Noty Wyjaśniające Komisji Europejskiej do Nomenklatury Scalonej (Dz. Urz. WE seria C nr 50 z dn. 28.02.2006r.) dotyczące pozycji 9705 wraz z podaniem kryteriów (opartych na orzeczeniu Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C 200/84), jakie musi spełniać pojazd aby móc go zaklasyfikować jako pojazd kolekcjonerski. W dalszej części uzasadnienia organ I instancji szczegółowo omówił, dlaczego samochód marki Chevrolet Corvette z 1973r. nie spełnia kryteriów zawartych w ww. Notach. Organ odwoławczy analizując całość materiału dowodowego zauważył, iż organ pierwszej instancji przytaczając Noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej mylnie podał numer Dziennika Urzędowego serii C. W dniu zgłoszenia zastosowanie miały Noty wyjaśniające opublikowane w Dzienniku Urzędowym seria C 133 z dnia 30.05.2008r. a nie seria C 50 z dnia 28.02.2006r. Jednakże pomyłka ta nie wpłynęła na rozstrzygnięcie organu ponieważ kryteria dotyczące klasyfikacji pojazdu do pozycji 9705 pozostały bez zmian.

Organ II instancji dokonał ponownej analizy, czy przedmiotowy pojazd spełnia wszystkie kryteria opisane w Notach wyjaśniających dotyczących pozycji 9705. Organ stwierdził, że samochód marki Chevrolet model Corvette zgłoszony do odprawy celnej w dniu 26.10.2009r. został wyprodukowany w 1973r., ponadto zgodnie z informacją rzeczoznawcy zawartą w opinii z dnia 23.10.2009r. jest pojazdem kompletnym i posiadającym około 90 % oryginalnych części. Produkcji tego modelu i typu pojazdów zaprzestano w 1982r. - tym samym pojazd w momencie odprawy celnej spełniał wstępny warunek, zawarty w Notach wyjaśniających dla pozycji 9705, dotyczący wieku (co najmniej trzydziestoletni) i produkcji (model i typ który nie jest już produkowany).

Odnosnie kryterium rzadkości występowania organ wyjaśnił, że z informacji uzyskanych na stronach internetowych poświęconych motoryzacji ustalono, iż pierwsza generacja Chevroleta Corvette (C1) pojawiła się jako dwumiejscowy roadster z nadwoziem wykonanym z tworzyw sztucznych i była sprzedawana w latach 1953 - 1962. Z uwagi na ograniczoną produkcję modele z 1953r. są najrzadszymi i najbardziej poszukiwanymi modelami Corvette. Sting ray był numerem drugim Chevroleta Corvette. Trzecia generacja Corvette pojawiła się w 1968r. Ten model nadal nazywano Stingray. Jest to chyba najbardziej znana Corvette - model C3. Roczna produkcja badanego pojazdu wynosiła w roku 1973 - 30 464 szt., w tym 25 521 szt. w wersji coupe i 4 943 szt. w wersji cabrio, co nie wskazuje na jego unikalność, rzadkość występowania, czy jednostkowość produkcji. Przedmiotowy pojazd był egzemplarzem ogólnodostępnej masowej produkcji, a jego zasadniczym przeznaczeniem było codzienne użytkowanie do przewozu osób. Organ I instancji znalazł na popularnym serwisie aukcyjnym 18 ofert (na dzień 19.11.2009r.) sprzedaży samochodów osobowych marki Chevrolet Corvette Stingray C3. Zdaniem organu, kryteria wymienione w Notach wyjaśniających dla pozycji 9705, dotyczące rzadkości występowania, nie warunkują występowania w ograniczonej liczbie egzemplarzy dla danego rocznika. W trakcie prowadzonego postępowania odwoławczego ustalono, że samochody Chevroleta Corvette Stingray coupe, produkowane w latach 1967 - 1982, nie są na tyle unikatowe, aby nie mogły być powszechnie dostępne w sprzedaży.

Następnie organ zbadał kryterium stwierdzające, czy pojazd nie jest wykorzystywany zgodnie z jego właściwym przeznaczeniem. Organ zauważył, że zgodnie z oceną techniczną przedmiotowy samochód jest pojazdem kompletnym w dobrym stanie technicznym, wymagającym zabiegów konserwacyjnych w zakresie renowacji tapicerki skórzanej i

elementów chromowanych oraz sprawdzenia olejów i płynów eksploatacyjnych, zatem będzie mógł spełniać codzienne wymogi ruchu drogowego oraz być używany jako środek transportu (zgodnie z jego pierwotnym przeznaczeniem). Biorąc pod uwagę wiek pojazdu - 36 lat można byłoby stwierdzić, że pojazd nie może konkurować z nowoczesnymi autami, jednakże porównując parametry techniczne przedmiotowego pojazdu i np. współczesnego modelu C6 można twierdzić, że Chevrolet Corvette C3 z 1973r. posiada słabsze parametry techniczne, ale może być z powodzeniem wykorzystywany do codziennego użytku. Biorąc pod uwagę duże zużycia paliwa, jego cen na rynku europejskim oraz koszt części zamiennych, można stwierdzić, że codzienne użytkowanie pojazdu przez stronę byłoby nieekonomiczne, jednak inne parametry techniczne pojazdu (prędkość, moc silnika) świadczą o tym, że pojazd może konkurować z innymi pojazdami współczesnymi.

Kolejnym kryterium zbadanym przez organ było kryterium stanowiące, że pojazd musiał być przedmiotem specjalnej transakcji poza normalnym handlem podobnymi artykułami użytkowymi. Organ ustalił, że przedmiotowy pojazd został kupiony bezpośrednio w "[...]" od "[...]" kolekcjonera, na podstawie umowy kupna-sprzedaży. Strona pomimo dwukrotnego wezwania do złożenia wyjaśnień oraz dodatkowych dokumentów mających określić w jaki sposób został nabyty przedmiotowy samochód nie przedłożył żadnych dokumentów świadczących o tym, iż sprzedawca był zarejestrowanym kolekcjonerem, a importowany samochód stanowił część kolekcji czy też był wystawiony do sprzedaży na specjalnej aukcji przeznaczonej dla kolekcjonerów aut zabytkowych. Tymczasem przedmiotem specjalnej transakcji poza normalnym handlem podobnymi artykułami użytkowymi będzie przedmiot zakupiony na specjalnie zorganizowanej (np. przez renomowany dom aukcyjny, stowarzyszenie zrzeszające miłośników aut kolekcjonerskich) aukcji dla kolekcjonerów pojazdów zabytkowych lub wystawie oldmobilów.

Odnosnie kryterium dotyczącego znacznej wartości organ stwierdził, że porównując cenę badanego pojazdu (zgodnie z umową kupna-sprzedaży z dnia 14.09.2009r. strona za pojazd zapłaciła 15 000 USD tj. 45 848 zł) z cenami pojazdów oferowanych na stornach internetowych (od 3000 USD do 29 990 USD – średnia cena 12 821 USD) można stwierdzić, że kwota zapłacona przez stronę jest adekwatna do wartości użytkowej pojazdu. Spełnienie warunku dotyczącego wartości pojazdu klasyfikowanego do pozycji byłoby widoczne w przypadku, kiedy wartość pojazdu byłaby zdecydowanie wyższa i wynikała nie tyle z jego wartości użytkowej, co z unikatowości spowodowanej np. bardzo niewielką ilością zachowanych egzemplarzy.

Zdaniem organu, pomimo spełnienia powyższych przesłanek pojazd można uznać za nie mający wartości historycznej i wykluczyć z pozycji 9705, jeśli pojazd ten nie może świadczyć o znacznym postępie w rozwoju ludzkich osiągnięć albo ilustrować pewnego okresu takiego rozwoju. Historię rozwoju ludzkich osiągnięć w dziedzinie motoryzacji mogą dokumentować, zastosowane w danej marce lub typie, takie innowacje techniczne, jak np. napęd na przednie koła wynaleziony w 1891r. czy też szybkobieżny silnik benzynowy po raz pierwszy wykorzystany w samochodzie w 1886r. W załączonej do zgłoszenia celnego opinii z dnia 23.10.2009r. rzeczoznawca wskazuje, że oceniany pojazd był pierwszym samochodem, w którym zastosowano zawieszenie niezależne, co znacznie polepszyło własności jezdne i bezpieczeństwo jazdy. Z ustaleń organu I instancji wynika, iż niezależne zawieszenie tylne zostało zastosowane już w poprzednim modelu samochodu marki Chevrolet model Corvette Stingray C2 produkowanym w latach 1963-1968. Trudno więc uznać za spełnioną przesłankę, by model C3 produkowany w latach 1968-1984, ze względu na zastosowane niezależne

zawieszenie, był ważnym etapem postępu technicznego przemysłu motoryzacyjnego. Corvette trzeciej generacji przechodziła szereg modyfikacji dyktowanych potrzebami rynkowymi. W 1973r. przednie chromowane zderzaki zostały zastąpione przez wykonane ze związków poliuretanowych. Rok później także tylne zostały wymienione na plastikowe. W 1978r. zamiast pionowej tylnej szyby osłoniętej bocznymi słupkami pojawiła się duża panoramiczna szyba. Jednak zastosowanie wymienionych powyżej rozwiązań również nie może przesądzać o uznaniu badanego pojazdu za pojazd świadczący o znaczącym kroku w rozwoju ludzkości.

Organ zauważył również, że zgodnie z Notami wyjaśniającymi dotyczącymi pozycji 9705, pozycja ta obejmuje także jako przedmioty kolekcjonerskie o wartości historycznej: pojazdy mechaniczne, niezależnie od daty ich produkcji, które, co może zostać udowodnione, brały udział w wydarzeniu historycznym; samochody wyścigowe, które, co może zostać udowodnione, zostały zaprojektowane, zbudowane i wykorzystywane wyłącznie do współzawodnictwa i osiągnęły znaczące sportowe sukcesy w prestiżowych krajowych lub międzynarodowych konkurencjach. W dokumentach przedstawionych przez stronę brak jest informacji o spełnieniu ww. warunku.

Odnosnie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 194 O.p. poprzez odmowę uznania jako dowodu w sprawie załączonej opinii Konserwatora Zabytków organ odwoławczy wyjaśnił, że podstawą prawną wydawanych decyzji dotyczących klasyfikacji taryfowej są wyłącznie przepisy wspólnotowego prawa celnego, nie zaś inne źródła, nawet wówczas, gdyby towary traktowane były odmiennie w innych przepisach, publikacjach czy opiniach rzeczoznawców. Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2658/87 nie uzależnia klasyfikacji pojazdów do pozycji 9705 od przedstawienia opinii organów właściwych do spraw ochrony zabytków, lecz od spełnienia wymagań określonych we wspólnotowych przepisach celnych. Dowód z opinii biegłego jest dowodem, który na zasadach ogólnych, jak każdy inny dowód, podlega ocenie organu. Organ zauważył, że podstawą wydania przedstawionych przez stronę: Opinii ostatecznej w sprawie wartości kolekcjonerskiej, wystawionej przez Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z dnia 14.10.2009r. oraz opinii technicznej nr "[...]" z dnia 23.10.2009r. o uznaniu jako przedmiot kolekcjonerski samochodu osobowego marki Chevrolet model Corvette Stingray coupe (C3) wystawionej przez rzeczoznawcę samochodowego jest ustawa z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. Nr 162, poz. 1568). W przypadku przedmiotowego pojazdu, którego wiek przekraczał 25 lat, w celu wpisania go do Wojewódzkiej Ewidencji Zabytków wystarczy, aby miał on  $\frac{3}{4}$  oryginalnych części oraz model Chevrolet Corvette Stingray nie był produkowany od 15 lat. Natomiast w celu zaklasyfikowania pojazdu do kodu CN 9705 00 00 samochód powinien spełniać łącznie następujące przesłanki:

- mieć co najmniej 30 lat oraz być w modelu lub typie już nie produkowanym;
- być oryginalny, bez zasadniczych zmian podwozia, układu kierowniczego lub hamulcowego, silnika itp.;
- posiadać pewną rzadką wartość;
- nie być wykorzystywany zgodnie z jego pierwotnym przeznaczeniem;
- jego kupno powinno wiązać się ze specjalną transakcją poza normalnym handlem

podobnymi artykułami użytkowymi,

- posiadać znaczną wartość;

- ilustrować znaczący krok w rozwoju ludzkich osiągnięć lub pewien okres takiego rozwoju.

Zatem kryteria stanowiące o klasyfikacji taryfowej do kodu CN 97050000, są różne w stosunku do przepisów krajowych dotyczących uznania samochodu za kolekcjonerski w myśl przepisów ustawy z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. W związku z powyższym opinia ostateczna Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków w sprawie wartości kolekcjonerskiej przedmiotowego pojazdu nie może stanowić dowodu przesądającego o jego klasyfikacji do pozycji 9705 Wspólnej Taryfy Celnej. Również Opinia rzeczoznawcy samochodowego z dnia 23.10.2009r., w której biegły zawarł stwierdzenie, że: "przedmiotowy samochód spełnia ustawowe warunki jako pojazd zabytkowy o wartościach kolekcjonerskich", o ile może być pomocna w podjęciu decyzji przez Konserwatora Zabytków przy wydawaniu opinii ostatecznej w sprawie wartości kolekcjonerskiej pojazdu, o tyle w myśl przepisów dotyczących klasyfikacji taryfowej (celnej) towarów, nie przesądza o zaklasyfikowaniu pojazdu do kodu CN 97050000. Poza tym opinia techniczna nie odnosi się do wieku pojazdu, innego wykorzystywania niż wynika to z typowego przeznaczenia pojazdu, rzadkości występowania, charakteru i wartości transakcji. Kwestie te mają wpływ na zaklasyfikowanie samochodu do pozycji 9705 Taryfy celnej.

Ponadto organ stwierdził, że niezasadny jest zarzut naruszenia art. 200 O.p. poprzez wydanie decyzji w dniu 27.11.2009r. Postanowieniem z dnia 20.11.2009r. wyznaczono stronie siedmiodniowy termin, licząc od dnia otrzymania postanowienia, w czasie którego strona miała prawo do zapoznania się z materiałem zgromadzonym w toku prowadzonego postępowania oraz do złożenia wyjaśnień. Powyższe postanowienie zostało odebrane w tym samym dniu - 20.11.2009r. W odpowiedzi na ww. postanowienie, w piśmie z dnia 24.11.2009r., strona poinformowała, iż zapoznała się z materiałem zgromadzonym w sprawie. Zdaniem organu, przepis art. 200 O.p. nie określa terminu, w jakim organ podatkowy powinien wydać decyzję po zapoznaniu się ze stanowiskiem strony, co do zebranego materiału dowodowego.

Na powyższą decyzję podatnik wniósł skargę domagając się jej uchylenia oraz uchylenia decyzji organu I instancji, a także uznania, że pojazd CHEVROLET CORVETTE rok prod. 1973 nr indentyfikacyjny "[...]" spełnia przesłanki do uznania go za pojazd kolekcjonerski w rozumieniu WKC.

Zaskarżonej decyzji zarzucił:

- naruszenie art. 120, art. 121 § 1 i art. 187 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa poprzez pominięcie dowodów przedłożonych przez stronę;

- błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 20 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny oraz art. 1 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej, zmienionego rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19.09.2008r. zmieniającym załącznik I do Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w zw. z art. 30 TWE upoważniającym państwa

członkowskie do określenia swego dziedzictwa kulturalnego i jego ochrony w zakresie, w jakim organ celny zakwalifikował sporny pojazd zabytkowy do grupowania 8703 – pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne, a nie do pozycji 9705 – kolekcje i przedmioty kolekcjonerskie z uwagi na zabytkowy charakter tej rzeczy;

- naruszenie art. 2, art. 7, art. 87 Konstytucji RP poprzez wydanie decyzji na podstawie not wyjaśniających, które nie są źródłem powszechnie obowiązującego prawa;

- naruszenie art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. poprzez brak uzasadnienia prawnego;

- naruszenie art. 194 O.p. poprzez nieuwzględnienie oceny technicznej oraz opinii ostatecznej w sprawie wartości kolekcjonerskiej sprowadzonego pojazdu, a także brak przeprowadzenia postępowania dotyczącego obalenia domniemania wynikającego z art. 194 § 1 O.p., co powoduje błędne ustalenie stanu faktycznego sprawy;

- naruszenie art. 73 ust. 1 pr.cel. w zw. z art. 187 § 1 O.p. poprzez niedochowanie obowiązku zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego;

- naruszenie art. 73 ust. 1 pr.cel. w zw. z art. 191 O.p. poprzez brak oceny na podstawie całego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona;

- naruszenie art. 73 ust. 1 pr.cel. w zw. z art. 210 § 4 O.p. poprzez niewskazanie w uzasadnieniu faktycznym decyzji przyczyn, dla których organ celny odmówił wiarygodności dowodom powołanym przez skarżącego.

Skarżący podniósł, że w dniu 26.10.2009r. dokonał zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu pojazdu samochodowego marki CHEVROLET CORVETTE C3 Stingray rok prod. 1973. Przed zakupem przedmiotowego pojazdu skarżący uzyskał informację o warunkach jakie musi spełniać samochód, aby został uznany za kolekcjonerski i z tytułu jego sprowadzenia został obciążony stawką cła 0%, akcyzy 0% oraz VAT 7 %. Natomiast organ I instancji zakwestionował klasyfikację taryfową w odniesieniu do pojazdu i zmienił klasyfikację CN z 9705 00 00 90 na 8703 24 90 00 oraz naliczył cło 10%, akcyzę 18% oraz VAT 22%. Organ II instancji utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

Zdaniem skarżącego, przedmiotowy pojazd spełnia wszelkie przesłanki niezbędne do zakwalifikowania go pod nr nomenklatury scalonej CN 9705 00 00 90 – m.in. kolekcje i przedmioty kolekcjonerskie. Pojazd podczas dokonywania zgłoszenia celnego miał 36 lat (obecnie 37 lat), auto posiada około 90% oryginalnych części, produkcji auta zaprzestano w 1982r. Pojazd spełnia kryterium rzadkości, tj. występowania w ograniczonej liczbie egzemplarzy, na popularnym serwisie aukcyjnym organ znalazł 18 ofert jednakże różnych roczników tego modelu. Natomiast produkcja przedmiotowego samochodu była w porównaniu do innych modeli bardzo ograniczona. W dniu 30.03.2010r. skarżący na MOBILE.EU – serwisie ogłoszeniowym zajmującym się wyłącznie samochodami, znalazł tylko 1 ofertę sprzedaży auta marki CHEVROLET CORVETTE Stingray roadster 1973, a aż 43 oferty sprzedaży auta VW Kafer (Garbus) rocznik 1973 oraz 18 szt. FIAT 500 rocznik 1973. Poza tym organ ustalając liczbę dostępnych aut danej marki i modelu nie wziął pod uwagę, że seria C3 modelu Corvette powinna być rozpatrywana jako 3 osobne serie: 1968-1973 (auta najdroższe i najbardziej pożądane przez kolekcjonerów), 1974-1978 (różniące się w znaczący sposób od aut produkowanych w latach wcześniejszych), 1978-1982 (auta

nieatrakcyjne dla kolekcjonerów).

Skarżący stwierdził również, że przedmiotowy samochód nie może być wykorzystywany zgodnie z jego przeznaczeniem nie tylko ze względu na ogromne zużycie paliwa, ale także z powodu braku części zamiennych i braku możliwości przejścia koniecznych do poruszania się po drogach publicznych badań technicznych (pojazd nie spełnia żadnych norm emisji spalin). Pojazd będzie wykorzystywany dwa razy do roku przy okazji zlotów zabytkowych aut. Skarżący posiada już kilka egzemplarzy kolekcjonerskich aut i motocykli. Przedmiotowy pojazd został kupiony od "[...]" kolekcjonera w "[...]", ale nie może przedstawić zaświadczenia od sprzedającego, że jest on kolekcjonerem, gdyż nie ma dla takich osób konieczności zrzeszania się. Skarżący nie zgodził się ze stanowiskiem organu, że tylko kupno auta na renomowanej aukcji lub poprzez stowarzyszenie zrzeszające miłośników oldmobilów w rozumieniu WKC jest zakupem poza normalnym handlem pojazdami, gdyż wówczas przepis o możliwości sprowadzenia pojazdu zabytkowego przy zastosowaniu preferencyjnych stawek cła, akcyzy i VAT byłby przepisem martwym.

Ponadto skarżący podniósł, że nie istnieje wartość użytkowa pojazdu, gdyż pojazd nie będzie użytkowany. Pojazd został kupiony za 15 000 USD, tj. ok. 46 000 zł, kolejne 4-5 tys. USD skarżący musi przeznaczyć na zabiegi renowacyjne oraz konserwacyjne, co wyniesie łącznie ok. 60 000 zł. Zatem zostało spełnione kryterium znacznej wartości, gdyż aktualnie za 60 000 zł można kupić w salonie nowe auto średniej klasy lub 2-3 letnie auto klasy wyższej. Skarżący zauważył również, że w 1973r. przednie chromowane zderzaki w tych pojazdach zostały zastąpione przez zderzaki wykonane ze związków poliuretanowych, które miały wytrzymać zderzenie z prędkością 5 mil/h. Zastosowanie takiego rozwiązania było przełomem w zakresie bezpieczeństwa.

Zdaniem skarżącego, noty wyjaśniające do Taryfy celnej, na które powołał się organ celny zmieniając klasyfikację taryfową towaru, nie mają mocy prawnej. Decydującym kryterium klasyfikacji taryfowej towarów należy poszukiwać w ich obiektywnych cechach i właściwościach określonych brzmieniem pozycji Nomenklatury Scalonej i uwag do sekcji lub działów. Decyzja nie przywołuje żadnej z reguł Nomenklatury Scalonej, które w takich sytuacjach powinny stanowić podstawę wyjaśnienia zastosowanego przez organ celny kodu CN.

Skarżący podniósł, że organy celne nie przeprowadziły rzeczowej analizy dowodów w postaci opinii technicznej nr 58/2009 z dnia 14.10.2009r. i opinii z dnia 14.10.2009r. Wojewódzkiego Urzędu Ochrony Zabytków o kolekcjonerskiej wartości zgłoszonego samochodu, co pozwoliłoby rozstrzygnąć spór dotyczący kwalifikacji celnej. Zdaniem skarżącego, organ nie posiada wiadomości specjalnych, a wiedzę w tym zakresie czerpał głównie z portali internetowych.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Celnej wniósł o jej oddalenie podtrzymując stanowisko zajęte w zaskarżonej decyzji Ponadto organ wyjaśnił, że w decyzjach organów obu instancji zostały powołane przepisy, na podstawie których dokonuje się klasyfikacji taryfowej wraz z podaniem kryteriów jakie muszą zostać spełnione, aby pojazd mógł być zaklasyfikowany jako pojazd kolekcjonerski. Szczegółowo zostało również omówione dlaczego przedmiotowy pojazd nie spełnia kryteriów zawartych w Notach wyjaśniających do Nomenklatury Scalonej.

Organ stwierdził również, że na ogólnie dostępnych stronach internetowych polskich i zagranicznych znalazł 14 ofert sprzedaży tego typu i modelu pojazdu z rocznika 1973. Biorąc pod uwagę ilość ofert oraz fakt znalezienia tych ofert w niewielkim odstępie czasu, organ nie zgodził się, że przedmiotowy pojazd spełnia kryterium rzadkości występowania. Pojazd łatwodostępny na ogólnych stronach internetowych, produkowany masowo w kilkudziesięciu tysiącach egzemplarzy rocznie trudno uznać za pojazd w ograniczonej liczbie egzemplarzy. Organ przyznał, że zebrane przez niego dane pochodzą m.in. z Internetu, jednak były one weryfikowane poprzez sprawdzanie ich na różnych stronach internetowych, w tym stronach prowadzonych przez wydawnictwa poświęcone motoryzacji.

Dyrektor Izby Celnej ponadto wyjaśnił, że w przypadku rejestracji pojazdu zakwalifikowanego jako pojazd kolekcjonerski przez Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków, w myśl przepisów ustawy z dnia 23 lipca 2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami należy przeprowadzić badania techniczne pojazdu w dowolnej okręgowej stacji kontroli pojazdów lub w Instytucie Transportu Samochodowego w Warszawie. Po przeprowadzeniu badania pojazdu jego właściciel otrzymuje zaświadczenie z końcowym wnioskiem o dopuszczeniu pojazdu (lub dopuszczeniu z ograniczeniami) do współczesnego ruchu drogowego. Organ nie zgodził się również z twierdzeniem, że przedmiotowy pojazd nie może być użytkowany z powodu braku części zamiennych do bieżącej eksploatacji. Na stronach internetowych można znaleźć oferty sprzedaży części do tego typu pojazdu, jak również oferowana jest jego kompletna i pełna obsługa.

Organ nie podzielił także poglądu strony skarżącej odnośnie uznania za znaczący krok w rozwoju ludzkości zastosowania w przedmiotowym pojeździe przednich zderzaków ze związków poliuretanowych. Bowiem zderzak zmniejsza uszkodzenia powstające podczas parkowania na styk, oraz pojazdów zderzających się z niewielką prędkością, nie odgrywa jednak żadnej roli przy zderzeniach z większymi prędkościami.

W piśmie z dnia 2 czerwca 2010r. Dyrektor Izby Celnej poinformował, że w miesięczniku miłośników motoryzacji "Automobilista" nr 122 (6/2010) na stronie 12 opublikowano artykuł dotyczący pojazdów samochodowych marki Chevrolet Corvette C3. Informacje zawarte w tym artykule potwierdzają dane zebrane przez organ podczas postępowania. Ponadto na stronie 70 i 71 magazynu "Classicauto" nr 45 z czerwca 2010r. podany został cennik samochodów "na chodzie" w dobrym i złym stanie technicznym. Zgodnie z podanym cennikiem cena pojazdów Chevrolet Corvette C3 wynosi: w złym stanie technicznym – 20 000 zł, w dobrym stanie technicznym – 45 000 zł. Sprowadzony przez skarżącego pojazd został kupiony za 15 000 USD, tj. około 46 000 zł. Kwota ta jest zbliżona do uśrednionej ceny pojazdów tego typu, a zatem trudno uznać, że wartość spornego pojazdu odzwierciedla historyczne znaczenie tego akurat egzemplarza.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie zważył, co następuje:

Na mocy przepisu art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. nr 153, poz. 1269 ze zm.), sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. W świetle powołanego przepisu ustawy wojewódzki sąd administracyjny w zakresie swojej właściwości ocenia zaskarżoną decyzję administracyjną z punktu widzenia jej zgodności z prawem materialnym i przepisami postępowania administracyjnego, według stanu

faktycznego i prawnego obowiązującego w dacie wydania tego aktu.

Spór w rozpoznanej sprawie dotyczy klasyfikacji taryfowej samochodu marki Chevrolet Corvette C3 wyprodukowanego w 1973r. Skarżący zadeklarował opisany pojazd do kodu CN 9705 00 00 jako pojazd kolekcjonerski, z kolei organy celne obu instancji stoją na stanowisku, iż przedmiotowy samochód należy zaklasyfikować do kodu CN 8703 24 90 - "Pojazdy samochodowe i pozostałe pojazdy mechaniczne przeznaczone zasadniczo do przewozu osób (inne niż te objęte pozycją 8702); Pozostałe pojazdy wyposażone w silniki tłokowe wewnętrznego spalania o zapłonie iskrowym; o pojemności skokowej przekraczającej 3 000 cm<sup>3</sup>; Używane".

Stosownie do brzmienia art. 20 WKC w przypadku powstania długu celnego należności wymagane zgodnie z prawem określone są na podstawie Taryfy Celnej Wspólnot Europejskich, która obejmuje m.in. towarową Nomenklaturę Scaloną. Zgodnie z art. 12 Rozporządzenia Rady (EWG) 2658/87 z dnia 23.07.1987r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz Wspólnej Taryfy Celnej, Komisja przyjmuje wynikające ze środków przyjętych przez Radę lub Komisję rozporządzenia przedstawiające pełną wersję Nomenklatury Scalonej (CN) wraz z autonomicznymi i konwencyjnymi stawkami celnymi. Rozporządzenie to podlega publikacji w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nie później niż 31 października każdego roku i obowiązuje od dnia 1 stycznia roku następnego. W dniu przedmiotowego zgłoszenia celnego obowiązywało rozporządzenie Komisji (WE) Komisji (WE) nr 1031/2008 z dnia 19 września 2008r. zmieniające załącznik I do Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. UE.L.08.291.1). Interpretacja przepisów klasyfikacyjnych została uregulowana normatywie w Ogólnych Regułach Interpretacji Nomenklatury Scalonej (ORINS), które są elementem załącznika I do rozporządzeń zamieniających Taryfę celną.

Podkreślić należy, iż konsekwencją przystąpienia Polski do Unii Europejskiej jest konieczność innego podejścia do prawa. Nie wiąże nas już tylko prawo krajowe, ale przede wszystkim prawo wspólnotowe. W prawie wspólnotowym ważne natomiast są nie tylko przepisy prawa powszechnie obowiązującego, ale także różnego rodzaju instrumenty prawa, jak np. noty, opinie, zalecenia, które nie mają mocy wiążącej. Te instrumenty prawa międzynarodowego wydawane są przez specjalnie powołane do tego organy, czy instytucje wspólnotowe i są one publikowane w Dzienniku Urzędowym UE C. Tworzą one tzw. "miękkie prawo" i mają na celu zapewnienie jednolitości stosowania prawa wspólnotowego. Tego rodzaju instrumenty prawa nie mogą być pomijane przy rozstrzyganiu spraw. Ważną rolę w prawie wspólnotowym, w pewnym sensie precedensową, stanowią także wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W pierwszej kolejności należy wskazać, że konsekwencją zakwestionowania klasyfikacji taryfowej przyjętej przez skarżącego, było uznanie przez organy celne, że przedmiotem zgłoszenia powinien być o samochód o charakterze użytkowym, a nie jako przedmiot kolekcjonerski. Wskazywana przez organy celne klasyfikacja dotyczy zarówno samochodów nowych i używanych. Natomiast skarżący nabył przedmiot kolekcjonerski, a nie użytkowy. Przyznał to wprost organ odwoławczy wskazując, że biorąc pod uwagę duże zużycia paliwa, jego cen na rynku europejskim oraz koszt części zamiennych, można stwierdzić, że użytkowanie pojazdu przez stronę byłoby nieekonomiczne.

Jednocześnie organ odwoławczy podzielił stanowisko organu I Instancji, że skarżący nie spełnił warunków z Noty wyjaśniającej do Nomenklatury Scalonej opublikowanej w

Dzienniku Urzędowym seria C 133 z dnia 30.05.2008r. dotyczącej pozycji 9705, w związku z tym nie można było zaklasyfikować samochodu jako kolekcjonerskiego.

W związku z tym organ odwoławczy przyjął, że w gruncie rzeczy przedmiotem zgłoszenia celnego był samochód, który ma walory użytkowe i w związku z tym może on być wykorzystywany zgodnie ze swoim przeznaczeniem, to jest do przewozu osób. Organ II Instancji przyjął, że samochód marki Chevrolet model Corvette zgłoszony do odprawy celnej w dniu 26.10.2009r. został wyprodukowany w 1973r., ponadto zgodnie z informacją rzeczoznawcy zawartą w opinii z dnia 23.10.2009r. jest pojazdem kompletnym i posiadającym około 90 % oryginalnych części. Produkcji tego modelu i typu pojazdów zaprzestano w 1982r. - tym samym pojazd w momencie odprawy celnej spełniał wstępny warunek, zawarty w Notach wyjaśniających dla pozycji 9705, dotyczący wieku (co najmniej trzydziestoletni) i produkcji (model i typ który nie jest już produkowany). Nie można zgodzić się ze stanowiskiem organu odwoławczego, że ustalenia faktyczne przytoczone w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji pozwalają na przyjęcie, iż przedmiotowy pojazd nie spełniał pozostałych kryteriów : posiadać pewną rzadką wartość; nie być wykorzystywany zgodnie z jego pierwotnym przeznaczeniem; jego kupno powinno wiązać się ze specjalną transakcją poza normalnym handlem podobnymi artykułami użytkowymi, posiadać znaczną wartość; ilustrować znaczący krok w rozwoju ludzkich osiągnięć lub pewien okres takiego rozwoju.

Wskazywana w nocie wyjaśniającej kryteria powinny być powiązane z klasyfikacją taryfową w celu ustalenia, czy opisane cechy pozwalają na zakwalifikowanie przedmiotu zgłoszenia celnego jako mającego charakter kolekcjonerski, czy też użytkowy. W związku z tym muszą one być analizowane w kontekście klasyfikacji celnej towaru. Organ prawidłowo przyjął, że pojęcie "pewnej rzadkiej wartości" oznacza, że nie może chodzić o produkt ogólnodostępny, będący rezultatem produkcji masowej. Organ ustalił, że produkcja badanego pojazdu wynosiła w roku 1973 - 30 464 szt., w tym 25 521 szt. w wersji coupe i 4 943 szt. w wersji cabrio, co nie wskazuje na jego unikalność, rzadkość występowania, czy jednostkowość produkcji. Zdaniem organu przedmiotowy pojazd był egzemplarzem ogólnodostępnej masowej produkcji, a jego zasadniczym przeznaczeniem było codzienne użytkowanie do przewozu osób. Z tymi wnioskami nie można się zgodzić. Rozmiar produkcji wskazywał bowiem, że nie by on adresowany do przeciętnego odbiorcy. W rzeczywistości rozmiar produkcji i jego walory techniczne i użytkowe wskazują, że ilustruje on pewien okres rozwoju motoryzacji. Spełniał on specjalne warunki bezpieczeństwa, reprezentacji, luksusu. W związku z tym jego posiadanie nie wiązało się z podstawowymi celami pojazdu, czyli z przewozem osób. Zakup samochodu od kolekcjonera spełnia wymóg specjalnej transakcji. O zwykłej transakcji można mówić wtedy, gdy chodzi o nabycie pojazdu użytkowego, w normalnej transakcji handlowej. Specjalny to odnoszący się, należący do jednego wybranego przedmiotu. Organ ustalił, że przedmiotowy pojazd został kupiony bezpośrednio w "[...]" od "[...]" kolekcjonera, na podstawie umowy kupna-sprzedaży. Z tego wynika, że chodziło o specjalną transakcję. Przedmiotem kupna był bowiem przedmiot z kolekcji. Wyróżnikiem tej transakcji, co odróżnia ją od zwykłej transakcji, była osoba sprzedająca i przedmiot sprzedaży. W związku z tym wykracza poza przepisy noty żądanie organu, że warunkiem uznania specjalnej transakcji było kupno przedmiotu za pośrednictwem np. renomowanego domu aukcyjnego, stowarzyszenia zrzeszającego miłośników aut kolekcjonerskich) aukcji dla kolekcjonerów pojazdów zabytkowych lub wystawie oldmobilów.

Oдноśnie kryterium dotyczącego znacznej wartości organ stwierdził, że porównując cenę badanego pojazdu (zgodnie z umową kupna-sprzedaży z dnia 14.09.2009r. strona za pojazd

zapłaciła 15000 USD tj. 45 848 zł) z cenami pojazdów oferowanych na stornach internetowych (od 3000 USD do 29 990 USD średnia cena 12821 USD) można stwierdzić, że kwota zapłacona przez stronę jest adekwatna do wartości użytkowej pojazdu. Spełnienie warunku dotyczącego wartości pojazdu klasyfikowanego do pozycji byłoby widoczne w przypadku, kiedy wartość pojazdu byłaby zdecydowanie wyższa i wynikała nie tyle z jego wartości użytkowej, co z unikatowości spowodowanej np. bardzo niewielką ilością zachowanych egzemplarzy. Nie można zgodzić się z powyższym rozumowaniem. Zdaniem Sądu, kryterium znacznej wartości nie można odnosić do innych pojazdów, a winno wynikać z porównania wartości tego pojazdu, zakupionego w celach kolekcjonerskich do wartości takiego pojazdu o charakterze użytkowym. Według skarżącego wartość pojazdu o charakterze użytkowym, czyli nie spełniających wymogów kolekcjonerskiego wyniosłaby ok. 5000 zł, natomiast skarżący kupił ten pojazd jako kolekcjonerski za kwotę 45 848 zł. Należy bowiem zwrócić uwagę, że zgłoszony do odprawy celnej w dniu 26.10.2009r., który został wyprodukowany w 1973r., jest pojazdem kompletnym i posiadającym około 90 % oryginalnych części. Ten fakt ma wpływ na wartość pojazdu, która jest. znaczna, odnosząc cenę nabycia tego pojazdu do cen pojazdów nie spełniających tych wymogów. Organ przyznał, że eksploatacja pojazdu będącego przedmiotem zgłoszenia celnego jest nieopłacalna. W związku z tym nie może chodzić o pojazd o charakterze użytkowym.

Zdaniem Sądu w rozpoznawanej sprawie przedmiotowy samochód ilustruje pewien okres w rozwoju ludzkości. Świadczą o tym okoliczności dotyczące cech użytkowych technicznych tego samochodu. Wbrew ustalonym faktom organ odwoławczy uznał, że samochód nie ilustruje pewnego okresu rozwoju motoryzacji. Organ odwoławczy w stanie faktycznym przyjął, że w 1973r. przednie chromowane zderzaki zostały zastąpione przez wykonane ze związków poliuretanowych. Rok później także tylne zostały wymienione na plastikowe. W 1978r. zamiast pionowej tylnej szyby osłoniętej bocznymi słupkami pojawiła się duża panoramiczna szyba. Jednak zdaniem organu zastosowanie wymienionych powyżej rozwiązań również nie może przesądzać o uznaniu badanego pojazdu za pojazd świadczący o znaczącym kroku w rozwoju ludzkości. Tymczasem z powołanej noty wynika, że przedmiot powinien ilustrować znaczący krok w rozwoju ludzkich osiągnięć lub pewien okres takiego rozwoju. W drugim przypadku nie chodzi o ilustrację znaczącego kroku w rozwoju ludzkich osiągnięć, a w tym przypadku o wykazanie rozwoju motoryzacji.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości (dalej ETS) w orzeczeniach niejednokrotnie uznawał, że noty i opinie WCO nie są wiążące ani dla organów celnych, ani dla sądów (por. wyroki w sprawach: 38/75, 69 i 70/76, 798/79, C-35/93, C-130/02, C-396/02, C467/03). Jednocześnie ETS stwierdzał, że noty wyjaśniające WCO stanowią ważny środek służący zapewnieniu jednolitego stosowania Taryfy celnej przez organy celne państw członkowskich i jako takie mogą być uznane za istotną pomoc w interpretacji taryfy (por. wyroki w sprawach 798/79, C-396/02). Za zasadę uznał ETS stosowanie tych not w procesie interpretacji nomenklatury towarowej. Odstąpienie od tej zasady jest dopuszczalne, ale jedynie wówczas, gdy nota "wydaje się niezgodna ze sformułowaniem danej pozycji lub wyraźnie wykracza poza uprawnienia przyznane Radzie Współpracy Celnej" (por. wyrok w sprawie 38/75). Stosowanie not wyjaśniających jest konieczne w celu jednolitego stosowania przepisów prawa celnego. W wyroku w sprawie C-467/03 ETS stwierdził: "Ustanowione przez Komisję noty wyjaśniające do CN, jak również noty wyjaśniające do Zharmonizowanego Systemu Oznaczenia i kodowania towarów (zwanego dalej "HS") opracowane w ramach Światowej Organizacji Celnej przyczyniają się w istotny sposób do wykładni zakresu poszczególnych

pozycji taryfowych, nie są jednakże prawnie wiążące."

Noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej Wspólnot Europejskich opublikowane zostały w Dzienniku Urzędowym UE C 133 z 30.05.2008r. W preambule do publikacji Not wyjaśniających stwierdzono: "Na mocy art. 9 ust.1 lit. a akapit drugi i art. 10 rozporządzenia (EWG) nr 2658/87 Komisja przyjęła Noty wyjaśniające do Nomenklatury Scalonej (NWCN) po przeanalizowaniu przez Sekcję nomenklatury Taryfowej i Statystycznej Komitetu Kodeksu Celnego. Chociaż Noty wyjaśniające do nomenklatury Scalonej mogą odwoływać się do Not wyjaśniających do Systemu Zharmonizowanego, to jednak nie zastępują tych ostatnich, ale powinny być uważane za ich dopełnienie i używane w połączeniu z nimi."

Na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 czerwca 1997r. (t.j. z 2005r., Dz.U. nr 108. poz. 908 ze zm.) pojazd, który został wpisany do rejestru zabytków lub znajduje się w wojewódzkiej ewidencji zabytków, może zostać dopuszczony do ruchu drogowego.

W świetle powyższych wywodów, odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 20 WKC poprzez dokonanie błędnej wykładni pozycji 9705 Nomenklatury Scalonej, Sąd uznaje go za zasadny. Zdaniem Sądu przedmiotem zgłoszenia celnego był przedmiot kolekcjonerski, a nie jak błędnie przyjęły organy celne samochód o charakterze użytkowym. W konsekwencji brak było podstaw do zmiany klasyfikacji taryfowej i zmiany stawki cła z 0% na 10%, zwiększenia kwoty cła wynikającej z długu celnego o kwotę 4 585 zł oraz zmiany stawki podatku akcyzowego z 0% na 18,6%, a także zmiany stawki podatku od towarów i usług w imporcie z 7% na 22%.

Natomiast powołanie się organów celnych na Noty wyjaśniające do Wspólnej Taryfy Celnej, Sąd nie uznaje za naruszenie prawa, a w szczególności wskazywanych przez skarżącego art. 2, art. 7 i art. 87 Konstytucji RP.

Za niezasadny należy uznać zarzut naruszenia art. 120, art. 121 § 1, art. 187 § 1 i art. 194 O.p. poprzez pominięcie przez organ przedłożonych przez skarżącego dowodów w postaci opinii technicznej nr 58/2009 z dnia 14.10.2009r. i opinii z dnia 14.10.2009r. Wojewódzkiego Urzędu Ochrony Zabytków o kolekcjonerskiej wartości zgłoszonego samochodu. Oba dowody zostały przez organ zbadane i poddane ocenie w toku postępowania. Wpisanie samochodu do Wojewódzkiej Ewidencji Zabytków dokonywane jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 23.07.2003r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. nr 162, poz.1568 ze zm.), w których określono inne przesłanki, po spełnieniu których samochód może zostać wpisany do takiej ewidencji. W związku z powyższym opinia ostateczna Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków w sprawie wartości kolekcjonerskiej przedmiotowego pojazdu nie może stanowić dowodu przesądzającego o jego klasyfikacji do pozycji 9705 Wspólnej Taryfy Celnej. Również opinia rzeczoznawcy samochodowego z dnia 23.10.2009r. o ile może być pomocna w podjęciu decyzji przez Konserwatora Zabytków przy wydawaniu opinii ostatecznej w sprawie wartości kolekcjonerskiej pojazdu, o tyle w myśl przepisów dotyczących klasyfikacji taryfowej (celnej) towarów, nie przesądza o zaklasyfikowaniu pojazdu do kodu CN 97050000.

Sąd nie podzielił stanowiska skarżącego odnośnie naruszenia w przedmiotowej sprawie art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. poprzez niezamieszczenie w decyzji uzasadnienia prawnego. W decyzjach organów obu instancji zostały powołane przepisy, na podstawie których dokonuje się klasyfikacji taryfowej, a także zostały podane kryteria, które muszą zostać spełnione, aby

pojazd mógł być zaklasyfikowany jako pojazd kolekcjonerski. W decyzjach została również dokonana analiza, czy przedmiotowy pojazd spełnia wszystkie przesłanki wskazane w notach. Nie zmienia tej ocen fakt, że Sąd tej oceny nie podzielił.

Sąd nie podziela zarzutów odnoszących się do naruszenia podczas wydawania zaskarżonej decyzji art. 187 § 1 i art. 191 O.p. Zgodnie z art. 187 § 1 O.p. organ jest zobowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. W przedmiotowej sprawie organ ustosunkował się do zebranych dowodów i zgodnie z art. 191 O.p. dokonał ich oceny. Wskazać należy, że organy celne nie kwestionowały w toku postępowania dowodu z opinii rzeczoznawcy i opinii Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków, a jedynie stwierdziły, iż inne są warunki wpisania pojazdu do Wojewódzkiej Ewidencji Zabytków, a inne do zaklasyfikowania do kodu CN 9705 00 00. Zatem organy nie podważały zasadności wpisania przedmiotowego pojazdu do Wojewódzkiej Ewidencji Zabytków prowadzonej przez Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków oraz odpowiednich zaświadczeń wydanych przez ten organ, a także nie kwestionowały stanu technicznego pojazdu ustalonego przez rzeczoznawcę i opisanego w ocenie technicznej.

Sąd oddalił wiosek dowodowy. Przepis art. 106 § 3 ustawy z 30.8.2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm., dalej p.p.s.a.) dotyczy dowodów dodatkowych i ma służyć ocenie, czy zaskarżony akt jest zgodny z prawem. Art. 106 § 5 p.p.s.a. stanowi, że do postępowania dowodowego, o którym mowa w § 3 stosuje się odpowiednio przepisu Kodeksu postępowania cywilnego

Przedmiotem dowodu może być m.in. dokument urzędowy, o który mowa w art. 244 § 1 kpc. Nie może być nim druk, gdyż nie zawiera on żadnej treści. W związku z tym organ państwowy nie wydał urzędowego zaświadczenia. W związku z tym Sąd nie mógł dopuścić dowodu z tego druku. Według skarżącego przedłożenie tego druku miało świadczyć o tym, że przedmiotowy samochód nie został zarejestrowany i nie może być użytkowany.

Mając powyższe na względzie Sąd, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji. O kosztach postępowania Sąd orzekł na podstawie art. 200 i 205 § 2, a o wstrzymaniu wykonania zaskarżonej decyzji na podstawie art. 152 tej ustawy.

[Powrót do listy](#)

