

169/11/A/2006

WYROK

z dnia 6 grudnia 2006 r.

Sygn. akt SK 25/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący

Marian Grzybowski

Adam Jamróz

Jerzy Stępień

Mirosław Wyrzykowski – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżących oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 6 grudnia 2006 r., połączonych skarg konstytucyjnych:

- 1) spółki Astellas Pharma sp. z o.o. o zbadanie zgodności art. 23 § 1 i 9, art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. Nr 23, poz. 117 ze zm.) z art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 2) spółki KRKA-Polska sp. z o.o. o zbadanie zgodności art. 23 § 1 i 9 oraz art. 83 § 3 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny z art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,
- 3) spółki Servier Polska sp. z o.o. o zbadanie zgodności art. 23 § 1 i 9, art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny z art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 23 § 1 i 9 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. z 2001 r. Nr 75 poz. 802 ze zm.) jest zgodny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 65 § 4 pkt 2 lit. b i c ustawy powołanej w punkcie 1 nie jest niezgodny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

* Sentencja została ogłoszona dnia 13 grudnia 2006 r. w Dz. U. Nr 229, poz. 1675.

UZASADNIENIE:

I

1. Pismem z 21 października 2004 r. spółka „Yamanouchi Pharma” sp. z o.o. wniosła skargę konstytucyjną, zarzucając niezgodność przepisów art. 23 § 1 i 9, art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. Nr 23, poz. 117 ze zm.) z art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarga wniesiona została na tle następującego stanu faktycznego:

W dniu 4 października 1999 r. objęto procedurą dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym, na podstawie zgłoszenia celnego SAD E13/140500/00/007734 z 4 października 1999 r., farmaceutyki, będące przedmiotem importu dokonanego przez „Yamanouchi Pharma” sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie. Do zgłoszenia celnego załączona została faktura handlowa.

W wyniku kontroli przeprowadzonej przez organy celne stwierdzono, że w zgłoszeniu celnym do procedury dopuszczenia towaru do obrotu w okresie od 1 stycznia 1999 r. do 31 października 2001 r. „Yamanouchi Pharma” z siedzibą w Warszawie deklarowała nieprawidłową wartość celną importowanych farmaceutyków – bez uwzględnienia wysokości rabatu udzielonego przez eksportera. Wystawione przez eksportera noty kredytowe określały bowiem wartość sprzedaży na kwoty niższe niż deklarowana. Spółka realizowała wówczas umowę o udzielenie rabatu z firmą Yamanouchi Europe B.V., której głównym celem było uzyskanie przez importera rabatu w wysokości 40% wartości netto importu. Dyrektor Urzędu Celnego w Warszawie, decyzją z 18 kwietnia 2002 r., uznał zgłoszenie celne zawarte w SAD E13/140500/00/007734 z 4 października 1999 r. za nieprawidłowe. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Celnej Port Lotniczy w Warszawie z 8 listopada 2002 r. Wyrokiem z 21 stycznia 2004 r., sygn. akt V SA 3983/02, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę „Yamanouchi Pharma” na decyzję Dyrektora Izby Celnej Port Lotniczy w Warszawie.

Wyrokiem z 16 czerwca 2004 r., sygn. akt GSK 650/04, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę kasacyjną.

2. Pismem z 5 października 2004 r. spółka KRKA-Polska sp. z o.o. (dalej: skarżąca KRKA-Polska) wniosła skargę konstytucyjną, zarzucając niezgodność tych samych przepisów co skarżąca „Yamanouchi Pharma” (z wyłączeniem art. 65 § 4 pkt 2 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny) z tymi samymi wzorcami kontroli konstytucyjnej. Z uwagi na tożsamość przedmiotową skargi spółki KRKA-Polska ze skargą spółki „Yamanouchi Pharma” zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego skargi zostały przekazane do łącznego rozpoznania.

Skarga spółki KRKA-Polska została wniesiona w oparciu o następujący stan faktyczny:

W okresie od 12 grudnia 2000 r. do 10 lipca 2001 r. w siedzibie skarżącej KRKA-Polska miała miejsce kontrola prowadzona przez Inspektora Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodka Zamiejscowego w Legnicy. Przedmiotem kontroli była „rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 1999 r. oraz miesiące I-XI 2000 r.”. Inspektor Kontroli Skarbowej, powziawszy w toku kontroli wątpliwość odnośnie do prawidłowości deklarowanej przez skarżącą KRKA-Polska wartości celnej importowanych

farmaceutyków, wydał postanowienie z 13 marca 2001 r., nr LF/502/353/1701W-4/2000, którym zawiesił postępowanie kontrolne do czasu rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego, dotyczącego kwestii prawidłowego deklarowania wartości celnej importowanych farmaceutyków, przez Urzędy Celne w Warszawie i w Krakowie. W uzasadnieniu wspomnianego postanowienia Inspektor Kontroli Skarbowej opisał zastany stan faktyczny, w szczególności stwierdzając, że skarżąca KRKA-Polska zawarła umowę z dostawcą zagranicznym – firmą KRKA Tovarna Zdrovil, d.d. Novo Mesto ze Słowenii, której celem było dostarczanie towarów przez kontrahenta zagranicznego skarżącej KRKA-Polska i ich dalsza sprzedaż oraz dystrybucja przez skarżącą na rynku polskim. Ponadto Inspektor Kontroli Skarbowej wskazał, że skarżąca otrzymywała od kontrahenta zagranicznego dopłaty ustalone w wysokości 17% wartości sprzedaży oraz że ustalono udzielanie skarżącej dopłat do leków bezreceptowych (tzw. leków OTC) w wysokości 10% wartości sprzedaży, a także udzielanie dodatkowych rabatów finansowych w wysokości 10% równowartości sprzedaży, po przekroczeniu przez skarżącą progu sprzedaży o wartość 15 mln USD.

W odpowiedzi Urząd Celny w Krakowie stwierdził w piśmie z 30 kwietnia 2001 r., nr 05TW-554-VIII-52/2001, skierowanym do Inspektora Kontroli Skarbowej, że stoi na stanowisku, iż sposób deklarowania wartości celnej przez skarżącą w odniesieniu do zgłoszeń celnych z roku 1999 był prawidłowy.

W związku z powyższym stanowiskiem Urzędu Celnego w Krakowie, Inspektor Kontroli Skarbowej wydał postanowienie z 29 czerwca 2001 r. (pomyłkowo oznaczone datą 29 lipca 2001 r.), nr LF/502/353/1701W-4/2000, na mocy którego podjął z urzędu zawieszone wcześniej postępowanie kontrolne, wydając szereg decyzji wymiarowych, wśród których żadna nie odnosiła się do ewentualnych nieprawidłowości, których podstawą mogłaby być nieprawidłowo zadeklarowana wartość celna importowanych towarów.

Skarżąca KRKA-Polska objęta została od 25 października 2001 r. do 12 listopada 2001 r. kontrolą celną, w następstwie czego postanowieniem z 11 stycznia 2002 r. Dyrektor Urzędu Celnego w Warszawie wszczął postępowanie celne w celu zbadania prawidłowości zgłoszenia celnego zawartego 24 czerwca 1999 r. w dokumencie SAD nr E13 140410/00/002840/1999. W rezultacie przeprowadzonego postępowania celnego, 27 lutego 2002 r. wydana została decyzja nr 140000-TW-556-389/02/532/AR/EM uznająca za nieprawidłowe wyżej wspomniane zgłoszenie celne w zakresie wartości celnej i kwoty wynikającej z długu celnego. W decyzji tej organ celny pierwszej instancji stwierdził, że wartość celna została zawyżona przez skarżącą poprzez brak uwzględnienia w deklarowanej wartości celnej rabatów udzielonych przez eksportera poprzez wystawienie na rzecz importera not kredytowych po dopuszczeniu towaru do obrotu na polskim obszarze celnym, w sytuacji gdy udzielenie rabatów było przewidziane w umowie o współpracy handlowej zawartej pomiędzy eksporterem a importerem.

Od decyzji tej skarżąca wniosła odwołanie do Dyrektora Izby Celnej w Warszawie, wnosząc o jej uchylenie w całości. W wyniku odwołania Dyrektor Izby Celnej w Warszawie wydał decyzję z 18 września 2002 r., nr 1400000-WCI-5560-427/02/960/JG, utrzymującą w mocy zaskarżoną decyzję Dyrektora Urzędu Celnego w Warszawie. W uzasadnieniu tej decyzji Dyrektor Izby Celnej podzielił argumenty przedstawione przez organ celny pierwszej instancji.

Na decyzję Dyrektora Izby Celnej w Warszawie skarżąca KRKA-Polska wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wyrokiem z 26 sierpnia 2003 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt V SA 3023/02) oddalił skargę. Sąd, podtrzymując stanowisko przyjęte przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie i Dyrektora Urzędu Celnego w Warszawie, uznał, że wartość celna importowanych towarów deklarowana

przez skarżącą powinna uwzględniać przyznane jej na podstawie not kredytowych rabaty, gdyż zgodnie z art. 23 § 1 k.c. za wartość celną należało uznać cenę faktycznie zapłaconą, a ta – w ocenie NSA obejmowała rabaty otrzymane od zagranicznego kontrahenta. Wyrokiem z 25 maja 2004 r. NSA oddalił skargę kasacyjną (sygn. akt GSK 53/04).

3. Pismem z 13 września 2005 r. spółka Server Polska sp. z o.o. (dalej: skarżąca Server Polska) wniosła skargę konstytucyjną, zarzucając niezgodność tych samych przepisów co skarżąca „Yamanouchi Pharma” z tymi samymi wzorcami kontroli konstytucyjnej.

Skarga została wniesiona w oparciu o następujący stan faktyczny:

W dniu 7 października 1999 r. skarżąca Servier Polska dokumentem SAD nr E 13 141100/03/007463 dokonała zgłoszenia celnego farmaceutyków importowanych z Francji, występując o objęcie ich procedurą dopuszczenia do obrotu na polskim obszarze celnym. Do zgłoszenia celnego załączono fakturę handlową dotyczącą importowanego towaru i deklarację wartości celnej.

W okresie od 19 listopada 2001 r. do 16 kwietnia 2002 r. w siedzibie skarżącej Servier Polska została przeprowadzona przez Dział Powtórnej Kontroli Celnej Urzędu Celnego w Warszawie kontrola w zakresie wartości celnej towarów w postaci leków zgłaszanych w procedurze dopuszczenia do obrotu od 1 stycznia 1999 r. do 30 września 2001 r. W dniu 16 kwietnia 2002 r. skarżąca Servier Polska otrzymała pierwszy protokół z kontroli, a następnie 10 czerwca 2002 r. – drugi protokół. Skarżąca Servier Polska przedstawiła 24 czerwca 2002 r. wyjaśnienia i zastrzeżenia do protokołu z 10 czerwca 2002 r. z przeprowadzonej kontroli celnej wykonanej poza Urzędem Celnym nr 14-PK-591-378/2001.

W dniu 15 lipca 2002 r. Naczelnik Urzędu Celnego II w Warszawie wydał postanowienie nr 140400TW-556-415/02/511/IP o wszczęciu z urzędu postępowania w sprawie zgłoszenia celnego zawartego w deklaracji SAD z 7 października 1999 r. nr E13 141100/03/007463 w części dotyczącej wartości celnej towaru.

Pismem z 20 września 2002 r. skarżąca Servier Polska złożyła wyjaśnienia dotyczące toczącego się postępowania. W piśmie tym skarżąca zaznaczyła m.in., że zawarte z zagranicznymi dostawcami umowy zawierające postanowienia o premiach finansowych nie były tzw. umowami kupna-sprzedaży. Ponadto skarżąca Servier Polska podniosła, iż możliwość przyznania jej przez zagranicznego kontrahenta premii finansowych uzależniona była od łącznego spełnienia warunków określonych w tych umowach, a same premie były udzielane już po dokonaniu zgłoszenia celnego i w wysokości uzależnionej od wielkości zakupów dokonanych przez skarżącą Servier Polska w całym okresie rozrachunkowym. Skarżąca Servier Polska wyjaśniła również funkcje otrzymanych premii finansowych i brak wpływu premii na wartość celną importowanych towarów oraz wskazała na fakultatywny charakter premii finansowych, tzn. na brak obowiązku ich udzielenia po stronie kontrahenta skarżącej Servier Polska. Skarżąca Servier Polska zwróciła także uwagę na praktykę dotyczącą obniżania wartości celnej ukształtowaną w Unii Europejskiej na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

W dniu 26 września 2002 r. Naczelnik Urzędu Celnego II w Warszawie wydał decyzję nr 140400TW-556-415/02/511/1 P, w której uznał zgłoszenie celne z 7 października 1999 r. nr E13 141100/03/007463 za nieprawidłowe w zakresie wartości celnej i kwoty wynikającej z długu celnego. Wydając decyzję, organ celny podkreślił, że 1 października 1997 r. skarżąca zawarła z Les Laboratoires Servier z siedzibą we Francji umowę na dostawę produktów chemicznych oraz na wyłączne prawo dystrybucji tych wyrobów w Polsce. W załącznikach nr 1 i nr 2 do tej umowy określone zostały warunki i

zasady, które dotyczyły przyznawania skarżącej Servier Polska premii finansowych. Premie te, zdaniem Naczelnika Urzędu Celnego II w Warszawie, wpływały na wartość celną importowanych towarów, gdyż faktyczne płatności dokonywane przez skarżącą Servier Polska w odniesieniu do poszczególnych faktur handlowych wystawianych przez kontrahenta zagranicznego były niższe niż ceny sprzedaży wynikające z tych faktur i wykazane w zgłoszeniu celnym. W ocenie organu celnego pierwszej instancji skarżąca Servier Polska powinna była wykazać w polu 45 „korekta” deklaracji SAD kwotę, o którą została pomniejszona płatność za fakturę dołączoną do zakwestionowanego zgłoszenia celnego, tj. kwotę 94 960,50 EURO.

Pismem z 14 października 2002 r. skarżąca Servier Polska złożyła odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego II w Warszawie. W odwołaniu wskazała na szereg naruszeń przepisów prawa o postępowaniu celnym i przepisów prawa materialnego, zarzuciła organowi celnemu m.in. błędną interpretację postanowień umowy z 1 października 1997 r. i załączników do niej oraz praktyki jej wykonywania, a także nieprawidłową interpretację przepisów kodeksu celnego dotyczących wartości celnej, ponadto sprzeczne z praktyką występującą w Unii Europejskiej interpretowanie przepisów kodeksu celnego regulujących zasady ustalania wartości celnej.

Decyzją z 20 maja 2003 r., nr 140000-WC-II-5560-2276/02/4716/PN, Dyrektor Izby Celnej w Warszawie utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Celnego II w Warszawie. Organ odwoławczy potwierdził stanowisko organu pierwszej instancji, uznając, że premie finansowe otrzymywane przez skarżącą Servier Polska wpływały na wartość celną importowanych farmaceutyków. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie rozstrzygnięcie swe oparł głównie na ustaleniach, że umowa z 1 października 1997 r. (zawarta z firmą Les Laboratoires Servier) oraz umowa z 1 października 1998 r. (zawarta z firmą Oril) gwarantowały skarżącej Servier Polska premie, które pomniejszały wartość importowanych przez skarżącą Servier Polska farmaceutyków, a skarżąca Servier Polska wiedziała o przyznanej jej premii przed dniem odprawy celnej, gdyż odpowiednia umowa obowiązywała w dniu dokonania kwestionowanego zgłoszenia celnego. Ponadto Dyrektor Izby Celnej w Warszawie wskazał, że skarżąca Servier Polska nie załączyła do kwestionowanego przez organy celne zgłoszenia celnego wszystkich dokumentów niezbędnych do prawidłowego ustalenia wartości celnej, a w szczególności powyższych umów. Działanie skarżącej Servier Polska spowodowało, w ocenie organu odwoławczego, zawyżenie wartości celnej.

Pismem z 17 czerwca 2003 r. skarżąca Servier Polska wniosła do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę na decyzję Dyrektora Izby Celnej w Warszawie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał 21 października 2004 r. wyrok o sygn. akt V SA 2568/03, którym oddalił skargę, podtrzymując stanowisko przyjęte przez Dyrektora Izby Celnej w Warszawie i Naczelnika Urzędu Celnego II w Warszawie.

W dniu 23 grudnia 2004 r. skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W skardze kasacyjnej skarżąca zarzuciła Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie naruszenie przepisów postępowania poprzez oddalenie skargi mimo zaistnienia przesłanek do jej uwzględnienia, dokonanie sprzecznych z materiałem dowodowym ustaleń faktycznych, brak ustosunkowania się do części zarzutów skarżącej Servier Polska, a także naruszenie prawa materialnego w postaci przepisów konstytucyjnych (art. 2 Konstytucji), przepisów prawa celnego (art. 23 § 1, art. 23 § 9 i art. 65 § 5 oraz art. 85 § 1 kodeksu celnego) oraz przepisów prawa międzynarodowego (art. 68 i art. 69 Układu Europejskiego). Ponadto wystąpiła w skardze kasacyjnej z wnioskiem o zwrócenie się przez NSA do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o rozpatrzenie pytań prejudycjalnych na podstawie art. 234 lit. b Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r.

Nr 90, poz. 864/2).

Wyrokiem z 6 maja 2005 r., sygn. akt I GSK 168/05, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę kasacyjną, oddalając też wniosek o zwrócenie się do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości o rozpatrzenie pytań prejudycjalnych. Zdaniem NSA zawarta w zaskarżonym wyroku ocena ustaleń faktycznych organów celnych była prawidłowa.

4. Argumentacja przedstawiona w skardze spółki KRKA-Polska oraz skardze spółki Servier Polska dla wykazania naruszenia konstytucyjnych praw i wolności przez zaskarżone przepisy pokrywa się zasadniczo z argumentacją przedstawioną w uzasadnieniu skargi spółki „Yamanouchi Pharma”, co umożliwia łączne ich przedstawienie (dalej: skarżące spółki lub skarżące).

W ocenie skarżących spółek zaskarżone przepisy kodeksu celnego są niekonstytucyjne, gdyż ograniczają wolność działalności gospodarczej przez niedostateczne określenie obowiązków w zakresie prawa daniowego oraz brak pewności i przewidywalności skutków prawnych wynikających z norm regulujących zasady ponoszenia danin publicznych. Zdaniem skarżących przyjęta w art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego regulacja, zgodnie z którą wartością celną jest cena faktycznie zapłacona lub cena należna, nie określa precyzyjnie kryterium, na podstawie którego podmiot gospodarczy powinien dokonać wyboru między ceną należną a ceną faktycznie zapłaconą. Skarżące podkreślają, że stanowiące podstawę ostatecznego orzeczenia w ich sprawie przepisy art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego mogą być odmiennie interpretowane w konkretnych sytuacjach przez organy celne i podmioty gospodarcze. Brak określoności przepisów wywołuje u adresatów niepewność sytuacji prawnej, wpływając na ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej. W ocenie skarżących, przepisy art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego składały się na jedną normę prawną określającą sposób ustalenia wartości celnej, czyli podstawy do obliczenia należności celnych, dlatego też badaniu zgodności z Konstytucją powinny podlegać obydwa te przepisy łącznie. Dopiero bowiem na podstawie obu przepisów możliwa była rekonstrukcja dyrektywy postępowania prowadzącego do ustalenia wartości celnej towaru sprzedanego w celu importu.

Przepis art. 23 § 1 kodeksu celnego stanowił, że „Wartością celną towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towar sprzedany w celu przywozu na polski obszar celny, ustalana, o ile jest to konieczne, z uwzględnieniem art. 30 i art. 31”. Zgodnie natomiast z przepisem art. 23 § 9 kodeksu celnego: „Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonanej lub mającej zostać dokonanej przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedawcy za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży towarów kupującemu albo płatności dokonane lub mające być dokonane przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedawcy. Płatność może zostać dokonana w formie przelewu pieniężnego lub za pomocą innych form zapłaty bezpośrednio lub pośrednio”. Ten ostatni przepis stanowi zatem dopełnienie regulacji prawnej zawartej w art. 23 § 1 kodeksu celnego poprzez wskazanie zakresu znaczeniowego pojęć, którymi posługiwał się art. 23 § 1 kodeksu celnego. W związku z tym, że zarzut skarżących dotyczy naruszenia wolności gospodarczej poprzez niedostateczną określoność normatywnych zasad ustalania wartości celnej prowadzącą do braku pewności i przewidywalności prawa w zakresie deklarowania wartości celnej, obydwa powyższe przepisy, tj. art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego, jako łącznie określające zasady ustalania wartości celnej towarów sprzedanych w celu importu, powinny zostać objęte badaniem ich zgodności z Konstytucją. Powołane przepisy kodeksu celnego, w wypadku ustalenia wartości celnej towaru, wprowadzają dla podmiotów dokonujących

zgłoszeń celnych alternatywę, uznając, że wartością celną jest stanowiąca wartość transakcyjną: cena faktycznie zapłacona (całkowita kwota płatności dokonanej jako warunek sprzedaży towarów kupującemu) lub cena należna (całkowita kwota płatności mającej zostać dokonana jako warunek sprzedaży towarów kupującemu).

Zdaniem skarżących przepisy art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego nie określały, w jakich okolicznościach importer ma dokonywać wyboru w ramach tej alternatywy. Importer zmuszony był więc do zastosowania jednej z przewidzianych w art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego opcji deklarowania wartości celnej, chociaż nie miał pewności co do prawidłowości dokonanego przez siebie wyboru. Cena należna bowiem mogła różnić się od ceny faktycznie zapłaconej za towar będący przedmiotem importu z różnych przyczyn, w tym także z powodu obniżenia ceny przez sprzedawcę. Ceny te mogły występować przy tym w różnych momentach, a cena faktycznie zapłacona występowała niejednokrotnie już po dopuszczeniu towarów do obrotu na polskim obszarze celnym. Brak kryterium, na podstawie którego należało dokonać wyboru pomiędzy ceną należną a faktycznie zapłaconą, spowodował, że powyższe uregulowanie kodeksu celnego wprowadzało wątpliwość, co do treści i zakresu obowiązków nałożonych na importera w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w zakresie importu towarów, a w konsekwencji powodowało niepewność jego sytuacji prawnej. Adresat powyższej normy prawnej zmuszony był do zastosowania jednej z dwu możliwości w ramach przedstawionej alternatywy, jednocześnie narażając się na zakwestionowanie przyjętych założeń przez organy celne, w związku z tym, że przepisy art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z powodu niejasności ich brzmienia mogły być różnie interpretowane przez importera z jednej strony, a z drugiej – przez organy celne w jego sprawie.

W ocenie skarżących przedstawione argumenty wskazują na niezgodność art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim, norma prawna wynikająca z tych przepisów nie zawierała jednoznacznych regulacji dotyczących zasad ustalania wartości celnej importowanych towarów, co skutkowało brakiem dostatecznego określenia ciążącego na importerach obowiązku w zakresie prawa celnego oraz brakiem przewidywalności skutków prawnych dokonania zgłoszenia celnego, przez co ograniczona została – gwarantowana przez Konstytucję – wolność prowadzenia działalności gospodarczej.

W odniesieniu do przepisów art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego skarżącym znana była inna interpretacja tych przepisów stosowana przez organy celne do czerwca 2001 r. Zmiana interpretacji powyższych przepisów została zapoczątkowana pismem Ministerstwa Finansów z 3 czerwca 2001 r. do urzędów kontroli skarbowej (sygn. KS-4-8540-4/2001), w następstwie którego wydana została przez Prezesa Głównego Urzędu Cel w dniu 28 września 2001 r. wewnętrzna instrukcja GUC (sygn. DST-II-020-271/2001/4219/Eł). Zmiana interpretacji polegała na przyjęciu przez organy celne, że wszelkie upusty, rabaty czy premie finansowe, nawet jeśli dokument księgowy przyznający te środki był otrzymany przez importera po dopuszczeniu towarów do obrotu na polskim obszarze celnym, wpływają na wartość celną na zasadzie obniżenia ceny faktycznie zapłaconej. Wyeliminowana została w związku z tym możliwość deklarowania wartości celnej na podstawie ceny należnej istniejącej w dniu dokonania zgłoszenia. Zmieniona interpretacja art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego zaczęła być stosowana w odniesieniu do zgłoszeń celnych dokonanych przed tą datą, co miało miejsce także w sprawie skarżących. Skonstruowanie przepisu prawa w sposób umożliwiający wyinterpretowanie reguł postępowania odmiennych od wcześniej stosowanej jego wykładni narusza zasadę wolności działalności gospodarczej, gdyż w ten sposób wprowadza *de facto* nowe unormowanie bez ochrony będących w toku interesów przedsiębiorców, a wręcz, jak w niniejszym wypadku, dopuszcza działanie prawa wstecz. Narusza to wcześniej respektowane warunki

prowadzenia działalności gospodarczej poprzez wsteczne wprowadzenie nakazu zachowania się przedsiębiorcy, który to nakaz nie istniał w momencie podejmowania tej działalności, odmiennie kształtując warunki brzegowe jej prowadzenia. Takie działanie stanowi przejaw naruszenia zasady *lex retro non agit* i jest niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym, w którym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela.

Zdaniem skarżących art. 83 § 3 kodeksu celnego narusza również art. 20 i art. 22 w związku z art. 31 ust. 2 zdanie drugie w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim wskazany przepis kodeksu celnego upoważnia organy celne do przeprowadzenia postępowania celnego mającego na celu obniżenie zadeklarowanej przez importera wartości celnej importowanych towarów, pomimo braku wniosku importera w tym zakresie. Skarżące spółki podkreślają, że istnieje konstytucyjnie zagwarantowana wolność jednostki, swoboda czynienia użytku ze swych uprawnień, będąca składnikiem wolności jako takiej oraz wolności gospodarczej jako jednej z dróg realizacji prawa do wolności. Prawo do skorzystania z przysługującego wyboru związanego z działalnością gospodarczą należy traktować jako emanację swobody gospodarczej.

Treść art. 83 § 3 kodeksu celnego faktycznie pozwala na wyegzekwowanie od przedsiębiorcy, będącego importerm, realizacji jego uprawnienia (w tym wypadku do obniżenia wartości celnej), pomimo że obowiązek takiego zachowania się nie jest w sposób pozytywny uregulowany w przepisach prawa. Prawo wyboru stanowi jeden z elementów wolności gospodarczej, a zatem jakiegokolwiek nieznanego odzwierciedlenia w przepisach ustawy ograniczenie tego wyboru stanowi ograniczenie swobody gospodarczej. Taki wniosek znajduje uzasadnienie w treści art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, z którego wynika zakaz zmuszania kogokolwiek, a zatem także przedsiębiorców będących importerami, do czynienia tego, czego prawo nie nakazuje.

W konsekwencji, zdaniem skarżących, prowadzi to do wniosku, że art. 83 § 3 kodeksu celnego jest niezgodny z art. 20, art. 22 w powiązaniu z art. 31 ust. 3 oraz art. 31 ust. 2 zdanie drugie w związku z art. 2 Konstytucji, w takim zakresie, w jakim organy celne są uprawnione na podstawie tego przepisu do inicjowania postępowań w celu obniżenia zadeklarowanej przez importera wartości celnej i wydawania decyzji w tym przedmiocie.

Zarzuty dotyczące niezgodności art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji zostały sformułowane jedynie w skardze spółki „Yamanouchi Pharma”. Zdaniem skarżącej art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego, tak jak i art. 83 § 3 kodeksu celnego, umożliwia organom celnym wydanie decyzji korygującej wartość celną importowanych towarów wbrew woli importera, co jest sprzeczne z art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, który stanowi, że nikogo nie wolno zmuszać do tego, czego prawo mu nie nakazuje. W ocenie skarżącej spółki prawo do obniżenia wartości celnej powinno być wyłącznym uprawnieniem importera i nie powinien być on do tego zmuszany.

5. Pismem z 20 grudnia 2005 r. stanowisko w sprawie zarzutów spółki „Yamanouchi Pharma” oraz KRKA-Polska przedstawił Prokurator Generalny, wnosząc o:

1) stwierdzenie zgodności art. 23 § 1 i 9 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji;

2) stwierdzenie niezgodności art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy wymienionej w pkt 1 z art. 20 i art. 22 i z art. 31 ust. 2 zdanie drugie w związku z art. 2 Konstytucji;

3) umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) z powodu niedopuszczalności orzekania.

Zdaniem Prokuratora Generalnego w świetle art. 26 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 623 ze zm.) zakwestionowane przepisy nie utraciły mocy obowiązującej. Art. 23 kodeksu celnego może być nadal stosowany przez organy celne w sprawach ustalania podstawy długu celnego, powstałego przed 1 maja 2004 r. Nadto przepisy te, a także art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego mogą być nadal stosowane przez sądy rozpoznające skargi na decyzje tych organów, wydane przed dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej.

Następnym problemem proceduralnym, do którego ustosunkował się Prokurator Generalny, jest określenie przedmiotu obu skarg konstytucyjnych. Skarżące spółki przedmiotem skarg uczyniły przepisy art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego. Argumentacja przedstawiona w skargach wskazuje jednakże, że niekonstytucyjność tym przepisom skarżące zarzucają w zakresie, w jakim uprawniają one organy celne do przeprowadzenia kontroli i wydania decyzji, w wyniku której dojść może do obniżenia wysokości należności celnych (należności budżetowych).

Zarzut naruszenia art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji skarżące kierują do wszystkich zaskarżonych przepisów. Analiza obu skarg prowadzi do wniosku, że skarżące argumentację naruszenia art. 31 ust. 2 Konstytucji odniosły wyłącznie do art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kwestionowanej ustawy. Nie wykazały natomiast, w jaki sposób art. 23 § 1 i 9 ustawy narusza ich prawo określone w art. 31 ust. 2 Konstytucji. Z tego względu, postępowanie w zakresie kontroli art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, podlega umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Kolejną kwestią wymagającą rozważenia, w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, jest dopuszczalność kontroli zakwestionowanych regulacji z art. 2 Konstytucji. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wzorcem kontroli w postępowaniu w trybie skargi konstytucyjnej może być tylko ta norma konstytucyjna, która statuuje określoną wolność lub prawo podmiotowe. Art. 2 Konstytucji zaś nie jest samodzielnym źródłem praw i wolności, w szczególności z zasady poprawnej legislacji i określoności przepisów nie da się wyprowadzić prawa podmiotowego. Niemniej jednak, skoro zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji skarżące spółki wiążą z naruszeniem prawa podmiotowego do ustawowego ograniczenia wolności działalności gospodarczej, możliwe wydaje się dokonanie oceny konstytucyjności wprowadzonych ograniczeń w odniesieniu do art. 2 Konstytucji. Zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawowo określone obowiązki finansowe podmiotów wobec państwa, w tym obowiązki uiszczania należności z tytułu wwozu towarów na polski obszar celny, mają konstytucyjne uzasadnienie.

Wskazany, jako wzorzec kontroli, art. 20 Konstytucji statuuje wolność działalności gospodarczej, art. 22 Konstytucji zaś dopuszcza ograniczenie tej wolności w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Przepisy Konstytucji nie określają, jaka jest treść tej wolności. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Prokurator Generalny podkreślił, że wolność działalności gospodarczej obejmuje możliwość podejmowania i prowadzenia działalności, której celem jest osiągnięcie zysku. Polega ona na możliwości samodzielnego podejmowania decyzji co do przedmiotu działalności w wybranych formach prawnych.

Przepisy określające obowiązki finansowe podmiotów gospodarczych wobec państwa mogą ingerować w prowadzoną działalność gospodarczą, zwłaszcza w sytuacji gdy ich realizacja może prowadzić do nadmiernych obciążeń finansowych, powodujących, że działalność ta staje się nieopłacalna. Również przepisy określające podstawę wymiaru należności celnych, a także innych danin publicznych mogą być oceniane w odniesieniu do tych wzorców konstytucyjnych. Podstawa wymiaru należności finansowych może mieć w

konsekwencji znaczenie dla oceny przez podmiot gospodarczy, czy rodzaj i sposób prowadzonej działalności będzie opłacalny.

Wymóg ustawowego określania podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznych konkretyzuje w sferze życia gospodarczego, związanej z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki, zasadę określoności przepisów.

Zakwestionowany art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego był jednym z elementów szerszej regulacji, dotyczącej sposobu ustalania wartości celnej towarów, i był (a także jest nadal) jej podstawą.

Zakwestionowane przepisy stanowią, iż podstawową metodą ustalania wartości celnej jest wartość transakcyjna, oraz definiują pojęcie wartości celnej i wartości transakcyjnej. Prokurator Generalny wskazał, że podziela stanowisko wyrażone przez sądy orzekające w sprawach skarżących, że odniesienie w art. 23 § 1 i 9 wartości celnej do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej stanowi odniesienie do rzeczywistej i ostatecznej ceny towaru, rozumianej jako jego całkowita cena.

Ustawodawca cenę tę określił jako cenę faktycznie zapłaconą lub należną. W obrocie gospodarczym, również międzynarodowym, ostateczna, całkowita cena towaru nie zawsze jest jednakże ceną zapłaconą w chwili faktycznego jego przywozu i przyjęcia zgłoszenia celnego, bądź też mimo faktycznego jej zapłacenia jest ona ceną ostateczną, obejmującą wszystkie koszty związane z zakupem towaru, a mające wpływ na ustalenie jej wysokości. Ponadto cena towaru na dzień przyjęcia zgłoszenia celnego, jak zasadnie wskazują sądy, może nie odpowiadać jego cenie ostatecznej. Strony bowiem mogą swobodnie ustalać w czasie wysokość ceny, mają także swobodę ustalania czasu, sposobu i form płatności. Ustawodawca nie wprowadził więc żadnej cezury czasowej dla tak rozumianej ceny transakcyjnej, lecz nałożył na zgłaszającego obowiązek dołączenia dokumentów wymaganych do objęcia towaru procedurą celną, do której towar jest zgłaszany, w tym dokumentów mających znaczenie dla wartości celnej. Ustalenie wartości celnej jest bowiem niezbędne dla zwolnienia towaru (art. 76 § 1 kodeksu celnego).

Prokurator Generalny nie podziela zarzutu skarżących spółek niedookreśloności kwestionowanych regulacji. Ustawodawca nie pozostawił podmiotowi gospodarczemu wyboru podstawy wartości celnej – ceny faktycznie zapłaconej lub należnej, lecz – odnosząc ją do całkowitej kwoty płatności, dokonanych lub mających być dokonany – umożliwił uwzględnienie w cenie transakcyjnej wszystkich kwot, zarówno tych, które już zostały uiszczone, jak i tych, które mają zostać zapłacone w przyszłości. Przepisy definiujące pojęcie ceny transakcyjnej zostały sformułowane w sposób ogólny, obejmujący swym zakresem różnorodne stany faktyczne, wynikające ze wszelkich postanowień umów zawartych między stronami, a dotyczących ceny towaru, w tym tych, które mają wpływ na jej obniżenie, umożliwiając w ten sposób uwzględnienie ich w zgłoszeniu celnym.

Za niesłuszne Prokurator Generalny postrzega również odwołanie się skarżących do treści art. 145 ust. 2 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2912/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz. U. UE L 93.253.1), w brzmieniu nadanym rozporządzeniem Komisji (WE) nr 444/2002 z 11 marca 2002 r., zmieniającym rozporządzenie (EWG) nr 2454/93 ustanawiające przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny oraz rozporządzenia (WE) nr 2787/2002 i (WE) nr 993/2001 (Dz. U. UE L 02.68.11).

Prokurator Generalny zwraca uwagę, że po dopuszczeniu towaru do obrotu jego cena wobec ujawnionych wad może być obniżona – celem tej regulacji było (pkt 5 i 6 preambuły do rozporządzenia) przyznanie importerom prawa do ubiegania się o obniżenie wartości celnej towaru, w sytuacji gdy został on dopuszczony do obrotu, a był wadliwy w

chwili zgłoszenia celnego i jego wadliwość nie została uwzględniona w umowie sprzedaży, a sprzedający dokonał korekty ceny.

Zgodnie ze zobowiązaniami gwarancyjnymi przewidzianymi w umowie zawartej przed dopuszczeniem towaru do obrotu, regulacja ta konkretyzuje szczególną sytuację, w której importer może ubiegać się o obniżenie wartości celnej towaru z tytułu jego wady. Z przyznania importerowi tego uprawnienia nie wynika, że kwestia dopuszczalności obniżenia wartości celnej została jednoznacznie uregulowana, w sposób ograniczający ją wyłącznie do tej sytuacji.

Z tych względów Prokurator Generalny wniósł o uznanie art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego za zgodny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji.

Z treści art. 65 § 4 pkt 2 wynika, że przepis adresowany jest do organu celnego i określa jego uprawnienie do wydania, po przyjęciu zgłoszenia celnego, z urzędu lub na wniosek zainteresowanego, decyzji uznającej zgłoszenie za nieprawidłowe i określenia w niej wskazanych rozstrzygnięć. Art. 83 § 3 także adresowany jest do organów celnych. Nakłada on na nie obowiązek podjęcia niezbędnych działań w razie stwierdzenia w czasie kontroli, że przepisy celne zostały zastosowane w oparciu o nieprawdziwe, niekompletne bądź nieprawidłowe dane lub dokumenty.

Skarżące spółki upatrują niekonstytucyjność uprawnień i obowiązków organu celnego w tym, że został on wyposażony w uprawnienie do wydania decyzji również w sytuacji, gdy wynik przeprowadzonej weryfikacji (kontroli) wykaże, że podmiot zobowiązany do określenia wartości celnej wartość tę zawyżył. Takiej regulacji, wynikającej z zakwestionowanych przepisów, trudno jest zarzucić ingerencję w konstytucyjne wolności i prawa.

Wyrażony w art. 84 Konstytucji obowiązek daninowy oraz zasada wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego (art. 217 Konstytucji) stanowią gwarancję dla pomiotów zobowiązanych do ochrony ich praw majątkowych, w tym znaczeniu, że podmioty te nie mogą być zobowiązane przez organy władzy publicznej do uiszczenia nienależnych danin publicznych, a także do uiszczenia danin w innej – wyższej wysokości, niż wynika to z przepisów prawa.

Przepisom, które w konsekwencji innych regulacji mają na celu również ochronę praw majątkowych podmiotów zobowiązanych, trudno jest, zdaniem Prokuratora Generalnego, zarzucić naruszenie praw i wolności konstytucyjnych.

Art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego nie nakładają na podmioty gospodarcze żadnych obowiązków w ramach prowadzonej weryfikacji zgłoszeń celnych i ich kontroli. Adresowane są one do organów celnych, nie zaś do podmiotów gospodarczych. Tak sformułowane przepisy nie zawierają regulacji ograniczających wolność działalności gospodarczej. Prokurator Generalny uznał art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji za adekwatne wzorce oceny kontroli konstytucyjności art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia prawa podmiotowego, wyrażonego w art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, Prokurator Generalny podkreślił, że podmiot dokonujący przywozu towaru obowiązany był do określenia jego wartości celnej, organ celny zaś uprawniony był do weryfikacji i kontroli zgłoszeń celnych, w tym wartości celnej, oraz do wydania decyzji w tej sprawie. Nadto, stosownie do art. 7 § 1 kodeksu celnego, każda osoba, pośrednio lub bezpośrednio uczestnicząca w czynnościach związanych z wymianą towarową, była zobowiązana do dostarczenia organowi celnemu, na jego żądanie, w ustalonych terminach, dokumentów i informacji mających znaczenie dla kontroli celnej, w jakiegokolwiek formie, jak również do udzielenia niezbędnej pomocy. Z kolei, art. 83 § 2 kodeksu celnego upoważniał organy te do kontroli dokumentów i danych handlowych dotyczących operacji przywozu lub wywozu towarów objętych zgłoszeniem, jak również

późniejszych operacji handlowych dotyczących towaru, a także do przeprowadzania kontroli u zgłaszającego oraz u innej osoby bezpośrednio lub pośrednio związanej z tymi operacjami.

Zakwestionowane przepisy są adresowane do organów celnych i określają ich uprawnienia po przeprowadzonej weryfikacji i kontroli, jednakże nie wynika z nich, że obejmują one uprawnienie do nakazania podmiotom gospodarczym określonego zachowania się.

Zdaniem Prokuratora Generalnego art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji nie jest, adekwatnym wzorcem kontroli art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego.

6. Pismem z 11 kwietnia 2006 r. stanowisko w sprawie przedstawił Sejm, wnosząc o stwierdzenie zgodności zaskarżonych przez trzy spółki przepisów z powołanymi wzorcami kontroli konstytucyjnej. W ocenie Sejmu za takim stanowiskiem przemawiają następujące argumenty:

Zarzut niedostatecznej określoności cytowanych przepisów nakładających na importerów obowiązki związane z prowadzoną przez nich działalnością gospodarczą oraz nieprzewidywalności skutków rozbieżnej interpretacji tych przepisów przez zobowiązanych oraz przez właściwe organy, godzących w konstytucyjną wolność działalności gospodarczej, skarżące wywodzą głównie z rzekomego posłużenia się przez ustawodawcę alternatywnymi kategoriami wartości transakcyjnej wyznaczającej wartość celną towaru, bez ustanowienia kryteriów wyboru jednej z tych kategorii. Jest to błędne założenie. W zaskarżonym przepisie jest wprowadzone pojęcie „cenie faktycznie zapłaconej za towar” oraz o „cenie należnej”, w wymiarze pieniężnym chodzi jednak o tę samą wielkość wyrażającą kwotę należności przysługującej zbywcy towaru wprowadzanego przez importera na polski obszar celny.

Odniesienie podstawy ustalania należności celnych do faktycznej ceny towaru już zapłaconej lub mającej być zapłaconą w późniejszym czasie (zgodnie z ustaleniami kontrahentów) jest wyrazem racjonalności ustawodawcy w stanowieniu prawa daninowego dbającego o interes publiczny, a jednocześnie ważącego równomierność rozkładania obciążeń publicznych przy zachowaniu konstytucyjnych reguł sprawiedliwości i równości.

Odwołując się do orzecznictwa, Sejm podkreślił, że udzielonych przez kontrahenta rabatów nie można oderwać od ceny towaru i przyjąć, że nie są one elementem kształtującym tę cenę, tylko na tej podstawie, że rabatu udzielono po wprowadzeniu towaru na polski obszar celny. Rabat, jeśli jest świadczeniem odnoszącym się do ceny towaru, kształtuje tę cenę niezależnie od tego, kiedy został faktycznie przyznany i jakie intencje kryją się za jego udzieleniem.

Art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego rozumiany w powyższy sposób, przeciwny wykładni dokonanej przez skarżące, nie jest niezgodny z wzorcem wolności gospodarczej zawartym w art. 20 Konstytucji, a w konsekwencji nie jest niezgodny z art. 22 Konstytucji określającym dopuszczalne przesłanki ograniczenia tej wolności.

Kodeks celný przewidywał możliwość weryfikacji wartości celnej towaru stanowiącej jeden z elementów zgłoszenia celnego zarówno przez osobę dokonującą zgłoszenia, jak i przez organ celny.

Na podstawie art. 67 § 1 i 3 kodeksu celnego, po przyjęciu zgłoszenia celnego przez organ celny zgłaszający mógł dokonać jego sprostowania, z wyjątkiem okoliczności, gdy organ celny: 1) poinformował zgłaszającego o zamiarze przeprowadzenia rewizji celnej towarów, 2) stwierdził nieprawidłowość danych zawartych w zgłoszeniu celnym, 3) zwolnił towary.

Na podstawie art. 70 § 1, po przyjęciu zgłoszenia celnego, organ celny mógł przystąpić do jego weryfikacji. Gdy organ celny po weryfikacji uznał zgłoszenie celne za

nieprawidłowe, miał zastosowanie art. 65 § 4 pkt 2, kwestionowany w skardze.

Kodeks celny w art. 83 § 1 i 2 dopuszczał również możliwość przeprowadzenia kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towarów (tj. w rozumieniu tej ustawy – po dokonaniu czynności umożliwiającej użycie towarów w celu określonym przez procedurę celną) – z urzędu lub na wniosek zgłaszającego. Jak stanowił zaskarżony § 3 w tymże artykule, jeżeli z kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towaru wynika, że przepisy regulujące procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawdziwe, nieprawidłowe lub niekompletne dane lub dokumenty, organ celny podejmuje niezbędne działania w celu właściwego zastosowania przepisów prawa celnego, biorąc pod uwagę nowe dane.

Zdaniem Sejmu argumentacja skarżących jest konsekwencją przyjęcia błędnej wykładni art. 23 § 1 kodeksu celnego, określającego zasady ustalania wartości celnej, oraz pomijania problemu następstw, jakie wynikają z błędnego – w omawianej okoliczności – zawyżonego określenia tej wartości. Skarżące wyrażają opinię o przymuszaniu podmiotów do weryfikacji wartości celnej (*in minus*), nienakazanego wprost w ustawie, podczas gdy nadrzędnym obowiązkiem importerów jest podawanie w zgłoszeniu celnym prawdziwych i prawidłowych danych mających umocowanie w kompletnej dokumentacji.

Sejm podkreślił nieprawidłowość rozumowania skarżących, wskazując, że pobór należności celnych jest tylko jednym z elementów polityki celnej państwa. Zadania profiskalne organów celnych nie mają jednak waloru takiej nadrzędności, która determinowałaby celowość podejmowania określonych prawem działań tych organów. Przyjęcie takiego założenia prowadziłoby bowiem do usankcjonowania swoistego relatywizmu w stosowaniu prawa przez te organy.

7. Pismem z 29 sierpnia 2005 r. spółka „Yamanouchi Pharma” sp. z o.o. poinformowała Trybunał Konstytucyjny, że z dniem 2 sierpnia 2005 r. zmieniła nazwę na Astellas Pharma sp. z o.o. Wszystkie pozostałe dane firmy pozostają bez zmian.

II

Na rozprawie uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Podstawa prawna decyzji administracyjnych.

Przedmiotem zaskarżenia są art. 23 § 1 i 9, art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny (Dz. U. 2001 r. Nr 75, poz. 802 ze zm.; dalej: kodeks celny).

Art. 23 § 1 kodeksu celnego stanowił: „Wartością celną towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towar sprzedany w celu przywozu na polski obszar celny, ustalana, o ile jest to konieczne z uwzględnieniem art. 30 i art. 31”. Art. 30 oraz art. 31 kodeksu celnego dotyczyły kosztów, które należy doliczyć bądź odjąć od ceny, określającej całkowity koszt zakupu.

Art. 23 § 9: „Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonanej lub mającej zostać dokonanej przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedawcy za przywożone towary i obejmująca wszystkie płatności dokonane lub mające być dokonane jako warunek sprzedaży towarów kupującemu albo płatności dokonane lub mające być dokonane przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań

sprzedawcy. Płatność może zostać dokonana w formie przelewu pieniężnego lub za pomocą innych form zapłaty bezpośrednio lub pośrednio”.

Zgodnie z art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego wartością celną towaru jest wartość transakcyjna, czyli cena faktycznie zapłacona lub należna, także jeśli została ustalona lub zapłacona po przyjęciu zgłoszenia celnego. Zdaniem skarżących spółek przepisy są niejasne, ponieważ nie precyzują kryterium, na podstawie którego należy określić wartość celną. Taka regulacja, w opinii skarżących spółek, narusza art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Przepisy art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego dotyczą kolejno decyzji organu celnego w sprawie uznania zgłoszenia celnego za prawidłowe bądź nieprawidłowe w całości lub części oraz możliwości kontroli celnej przez organy celne. Art. 65 § 4 kodeksu celnego stanowi: „Po przyjęciu zgłoszenia celnego organ celny, na wniosek strony wydaje decyzję lub może z urzędu wydać decyzję, w której: 1) uznaje zgłoszenie celne za prawidłowe, 2) uznając zgłoszenie celne za nieprawidłowe w całości lub części: a) rozstrzyga o nadaniu towarowi właściwego przeznaczenia celnego, b) określa kwotę wynikająca z długu celnego zgodnie z przepisami prawa celnego lub c) zmienia elementy zawarte w zgłoszeniu celnym inne niż określone w lit. a) i b)”.

Art. 83 § 3: „Jeżeli z kontroli zgłoszenia celnego po zwolnieniu towaru wynika, że przepisy regulujące procedurę celną zostały zastosowane w oparciu o nieprawdziwe, nieprawidłowe lub niekompletne dane lub dokumenty, organ celny podejmuje niezbędne działania w celu właściwego zastosowania przepisów prawa celnego, biorąc pod uwagę nowe dane”.

Skarżące uważają, że dopuszczona przez przepisy ingerencja w postępowanie prowadzące do obliczenia należności publicznoprawnych przekracza konstytucyjnie dopuszczalne granice, i stwierdzają, że tym samym art. 65 § 4 pkt 2 i art. 83 § 3 kodeksu celnego są niezgodne z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Kontrola konstytucyjności przepisów wobec utraty mocy obowiązującej ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny.

Z dniem 1 maja 2004 r. na podstawie ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 623 ze zm.; dalej: przepisy wprowadzające prawo celne) utraciła moc obowiązującą ustawa z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny. Dotychczasową regulację zastąpił Wspólnotowy Kodeks Celny (rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy kodeks celny; dalej: Wspólnotowy kodeks celny) oraz ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 622 ze zm.; dalej: prawo celne). Po 1 maja 2004 r. wspólnotowe przepisy celne obowiązują bezpośrednio, a polskie akty prawne, jak ustawa z 19 marca 2004 r. – Prawo celne, czy powołana wyżej ustawa z 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne oraz inne, jak np. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), stanowią ich uzupełnienie. Zmiany te są następstwem członkostwa Polski w Unii Europejskiej, a ich zadaniem jest dostosowanie polskich regulacji prawnych z zakresu prawa celnego do sytuacji prawnej powstałej po 1 maja 2004 r. (zob. też wyrok TK z 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9).

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego, orzekanie o zgodności uchylonych przepisów z Konstytucją jest dopuszczalne w dwóch wypadkach:

1) gdy zaskarżone przepisy – pomimo ich uchylenia – mogą nadal być stosowane na podstawie normy intertemporalnej, odnoszącej się do danej kwestii (por. wyrok TK z 31

stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5); to, czy faktycznie doszło do uchylenia zaskarżonego przepisu, należy ustalić na podstawie treści normy derogującej lub przejściowej (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 16 listopada 2005 r., sygn. K 14/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 125);

2) gdy wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

Na mocy przepisu przejściowego art. 26 ustawy z 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające prawo celne utrzymane w mocy zostały przepisy dotychczasowe w stosunku do spraw długu celnego, jeżeli dług celny powstał przed dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej. Choć użyty przez ustawodawcę termin „przepisy dotychczasowe” może budzić wątpliwości dotyczące jego zakresu, w niniejszym wypadku Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 26 ustawy – Przepisy wprowadzające prawo celne obejmuje zakwestionowane w skargach przepisy.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w niniejszej sprawie zachodzi pierwszy ze wskazanych wypadków – zakwestionowane przepisy nie utraciły mocy obowiązującej i nie tylko mogły być, ale były podstawą orzeczeń sądowych, co skutkuje uznaniem ich za dopuszczalną podstawę orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

3. Określenie przedmiotu zaskarżenia.

Zasadnicze dla merytorycznego orzeczenia w niniejszej sprawie jest dokładne określenie przedmiotu zaskarżenia i wzorca kontroli. Z *petitum* skarg wynika, że skarżące zarzucają niezgodność art. 23 § 1 i 9, art. 65 § 4 pkt 2 oraz art. 83 § 3 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny z art. 20, art. 22 w związku z art. 2, art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji. W wypadku skargi spółki KRKA-Polska nie występuje zarzut niekonstytucyjności art. 65 § 4 pkt 2 ustawy z 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny. Z uzasadnienia skarg wynika natomiast, że skarżące zarzucają niezgodność: art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji; art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji; art. 83 § 3 kodeksu celnego z art. 20, art. 22 (w treści oznaczonym prawdopodobnie błędnie, jako art. 21) w związku z art. 31 ust. 2 zdanie drugie oraz z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Postępowanie w niniejszych sprawach zostało wszczęte w trybie skargi konstytucyjnej. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny w swym orzecznictwie, skarga jest szczególnym środkiem inicjowania postępowanie kontrolnego przed Trybunałem Konstytucyjnym (por. np. postanowienie z 19 października 2004 r., sygn. SK 13/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 101). Dopuszczalność korzystania ze skargi konstytucyjnej warunkowana jest dopełnieniem przez skarżącego dodatkowych (względem innych procedur kontrolnych, realizowanych przed Trybunałem Konstytucyjnym), przesłanek wynikających z treści zarówno art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i – rozwijających jego postanowienia – przepisów ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK skarga poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego powinna zawierać uzasadnienie skargi z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że w żadnej ze spraw podstawą decyzji administracyjnej nie był art. 83 § 3 kodeksu celnego, lecz art. 85 § 1 kodeksu celnego. Skoro art. 83 § 3 kodeksu celnego nie był podstawą rozstrzygnięcia organów celnych, to nie może być przedmiotem kontroli konstytucyjności dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie. W tym zakresie postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Trybunał Konstytucyjny rozpoznał zatem skargi w zakresie zgodności:

- 1) art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji;
- 2) art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.

4. Kontrola zgodności art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji.

Określona w art. 20 Konstytucji wolność działalności gospodarczej, jak podkreśla się konsekwentnie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz doktrynie, stanowi nie tylko normę prawa przedmiotowego i zasadę ustroju gospodarczego państwa, ale także podstawę konstytucyjnego prawa jednostki do podjęcia i prowadzenia działalności gospodarczej (zob. C. Kosikowski, *Wolność działalności gospodarczej i jej ograniczenia w praktyce stosowania konstytucji RP* [w:] *Zasady ustroju społecznego i gospodarczego w procesie stosowania konstytucji*, Warszawa 2005, s. 22; wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Tym samym przepis ten można uważać za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa o znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa. Wolność działalności gospodarczej, chociaż niewątpliwie ma charakter szczególny, inny niż wolności i prawa wskazane w rozdziale II Konstytucji, może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej, które powinny i mogą być chronione w drodze skargi konstytucyjnej (zob. wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33).

Art. 22 Konstytucji wyznacza ramy dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej. Bezwzględnym wymogiem formalnym ograniczenia wolności gospodarczej jest forma ustawy. Nakaz wyłączności ustawy, jako warunek ograniczenia działalności gospodarczej, tak jak wskazują skarżące, jest jednym ze składników zasady demokratycznego państwa prawnego i obejmuje także nakaz odpowiedniej szczegółowości i kompletności unormowania ustawowego, bez uregulowań blankietowych, delegujących ostateczną regulację ograniczenia wolności działalności gospodarczej do organów władzy wykonawczej bądź samorządu lokalnego (zob. C. Kosikowski, *op.cit.*, s. 22; L. Garlicki, *Komentarz do art. 22 Konstytucji* [w:] *Komentarz do Konstytucji*, Warszawa 2005).

W płaszczyźnie materialnej ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest uzależnione od istnienia przemawiającego za ograniczeniem ważnego interesu publicznego. Zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przesłanka „ważności” interesu publicznego utożsamiana jest z zasadą proporcjonalności, co oznacza, że cel regulacji ustawowej powinien znajdować uzasadnienie w konstytucyjnej aksjologii, a środki powinny pozostawać w odpowiedniej proporcji do zamierzonego rezultatu (zob. L. Garlicki, *op.cit.* oraz wyrok TK z 26 kwietnia 1999 r., sygn. K. 33/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 71 i wyrok z 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103).

W sferze podatków i danin publicznych jasne określenie przez ustawodawcę wszelkich powinności podatnika wraz z określeniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych ma szczególne znaczenie. Stanowi nie tylko konieczny przejaw zasady zaufania obywatela do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu, zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. SK 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 11). Istotne jest zatem ustalenie, czy cło jest pewnego rodzaju podatkiem, daniną publiczną czy też jakąś specyficzną opłatą, pobieraną przy przekraczaniu przez towar granicy celnej danego kraju.

Aczkolwiek w doktrynie brak jest jednolitej definicji dla współczesnego pojęcia cła

(zob. A. Kuś, *Prawo celne*, Bydgoszcz-Lublin 2003, s. 149 oraz powołana tam literatura: zwłaszcza K. Sawicka, *Cło w systemie danin publicznych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 131 i n.), to można przyjąć, że cło jest świadczeniem pieniężnym o charakterze daninowym, którego pobór związany jest z faktem przywozu, wywozu lub przewozu towarów przez granicę obszaru, pokrywającego się z reguły z obszarem państwa (zob. *Prawo celne*, red. W. Czyżowicz, Warszawa 2004, s. 4 i n.). Tym samym przyjmuje się, że cło jest specyficznym rodzajem daniny publicznej (podatku). Oznacza to, że sformułowany we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego pogląd, że zasada określoności przepisów prawa wymaga bardziej rygorystycznego stosowania w dziedzinie podatków i danin publicznych, należy odnieść również do ujętych w przepisach kodeksu celnego zasad ustalania wartości celnej towarów.

Zaskarżony art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego stanowił jeden z elementów regulacji dotyczącej sposobu ustalania wartości celnej towarów. Wartość celną towarów określa się w celu ustalenia kwoty wynikającej z długu celnego oraz innych należności pobieranych przez organ celny, jak również stosowania polityki handlowej. Podstawowym dokumentem, który służy do określenia wartości celnej, jest faktura handlowa i specyfikacja towarów lub lista towarowa, jeśli faktura nie spełnia roli specyfikacji.

Przyjęte w prawie polskim metody ustalania wartości celnej nawiązują do metod przyjętych przez członków Światowej Organizacji Handlu, a także metod obowiązujących w Unii Europejskiej. Zasadnicze znaczenie dla przyjęcia modelu określania wartości celnej towaru miało Porozumienie dotyczące stosowania art. VII GATT 1994, które zostało podpisane w 1947 r., a w stosunku do Polski weszło w życie z dniem 1 lipca 1995 r. (załącznik 1A do Porozumienia, ustanawiającego Światową Organizację Handlu sporządzone w Marakeszu 15 kwietnia 1994 r.; Dz. U. z 1995 r. Nr 98, poz. 483 ze zm.). Podobna regulacja zawarta jest we Wspólnotowym kodeksie celnym (Dz. U. UE L z 1992 r., poz. 320.1).

Przepisy kodeksu celnego zawierały rozwiązania analogiczne do obowiązujących w Unii Europejskiej. Różnice, jak podkreśla się w doktrynie, wynikają jedynie ze specyfiki terytorialnej i nie dotyczą zasad ani metod wyliczania wartości celnej (zob. *Prawo celne*, s. 120).

Można wyróżnić sześć metod ustalania wartości celnej: metodę wartości transakcyjnej, wartości transakcyjnej towarów identycznych, wartości transakcyjnej towarów podobnych, ceny jednostkowej (tzw. metoda dedukcyjna), wartości kalkulowanej oraz metodę wartości ustalonej na podstawie danych dostępnych na polskim obszarze celnym, z zastosowaniem środków zgodnych z zasadami zawartymi w Kodeksie wartości celnych oraz przepisami działu III kodeksu celnego. Nie oznacza to jednakże, że wartość celna może być ustalana dowolnie w oparciu o swobodny wybór jednej z metod. Kolejność wymienienia poszczególnych metod nie jest przypadkowa. Przy ustalaniu wartości celnej obowiązuje określona hierarchia. Zawsze w pierwszej kolejności stosuje się metodę wartości transakcyjnej, a dopiero gdy jej zastosowanie jest niemożliwe, można posłużyć się kolejnymi metodami. Zarazem należy podkreślić, że kolejność stosowania ceny jednostkowej i wartości kalkulowanej może zostać zmieniona na wniosek zgłaszającego.

Podstawową metodą jest metoda wartości transakcyjnej, czyli zgodnie z art. 23 § 1 kodeksu celnego cena faktycznie zapłacona lub należna za towar sprzedany w celu przywozu na polski obszar celny, ustalana, o ile jest to konieczne z uwzględnieniem art. 30 i art. 31 kodeksu celnego, a więc kosztów doliczanych do wartości celnej towarów lub od niej odejmowanych. Ceną faktycznie zapłaconą lub należną jest całkowita kwota płatności dokonanej lub mającej zostać dokonanej przez kupującego wobec lub na korzyść sprzedawcy za przywożone towary. Obejmuje ona wszystkie płatności dokonane lub

mające być dokonane przez kupującego osobie trzeciej celem spełnienia zobowiązań sprzedawcy.

Wartość transakcyjna nie może być przyjęta za wartość celną w czterech wypadkach (art. 23 § 2 pkt 1-4 kodeksu celnego): 1) gdy istnieją ograniczenia w dysponowaniu lub użytkowaniu towarów przez kupującego inne niż ograniczenia, które wynikają z obowiązującego prawa, ograniczają obszar geograficzny, na którym towar może być odsprzedany, nie mają istotnego wpływu na wartość towaru; 2) gdy sprzedaż lub cena towaru są uzależnione od warunków lub spełnienia świadczeń, których wartości nie można ustalić; 3) gdy jakakolwiek część dochodu z dalszej sprzedaży, dyspozycji lub późniejszego użytkowania towarów przez nabywcę przypada bezpośrednio lub pośrednio sprzedawcy; 4) gdy kupujący i sprzedawca są ze sobą powiązani, chyba że wartość transakcyjna może być zaakceptowana w celu ustalenia wartości celnej.

Definicję zawartą w art. 23 § 1 należy interpretować łącznie z art. 23 § 9, który zawiera rozwinięcie pojęcia ceny transakcyjnej. Z przepisów tych wynika, że cena faktycznie zapłacona lub należna stanowi odniesienie do rzeczywistej i ostatecznej ceny towaru, rozumianej jako jego cena całkowita. Ustawodawca określił tę cenę jako cenę faktycznie zapłaconą lub należną, co zdaniem skarżących spółek, jest regulacją niejasną, naruszającą ich konstytucyjne prawa i wolności.

Należy podkreślić, że postanowienia kodeksu celnego opierają się bezpośrednio na Kodeksie wartości celnej GATT z 1994 r. Zaskarżony art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego ma swój odpowiednik w art. 29 Wspólnotowego Kodeksu Celnego. Ustalenie wartości celnej następuje na podstawie ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za towar.

Ustawodawca sformułował przepisy w sposób pozwalający na objęcie ich zakresem różnorodnych stanów faktycznych, co nie może być jednak utożsamiane z pozostawieniem adresatom swobody wyboru ceny faktycznie zapłaconej lub należnej. Trafne jest stanowisko Prokuratora Generalnego, że w obrocie gospodarczym ostateczna całkowita cena towaru nie zawsze jest ceną zapłaconą w chwili faktycznego przywozu towaru i złożenia zgłoszenia celnego. Cena towaru w dniu przyjęcia zgłoszenia może nie odpowiadać jego cenie ostatecznej. Strony mogą swobodnie ustalać wysokość ceny, jak też sposób i czas płatności. Ustawodawca nie ustanowił ograniczeń czasowych dla ceny transakcyjnej, nałożył jedynie na zgłaszającego obowiązek dołączenia dokumentów wymaganych do objęcia towaru procedurą celną, w tym także dokumentów mających znaczenie dla wartości celnej. Przepisy nie pozwalają na swobodny wybór między ceną należną a faktycznie zapłaconą. W wypadku gdy należność za towar została zapłacona przed ustaleniem wartości celnej, podstawą wartości celnej będzie cena faktycznie zapłacona. Gdy taka sytuacja nie miała miejsca, podstawą wartości celnej jest cena należna.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego przyjęta w kodeksie celnym regulacja, odnosząca wartość celną do całkowitej kwoty płatności, dokonanych lub mających być dokonany, nie wykazuje cech dowolności. Pozwala natomiast na faktyczne uwzględnienie w cenie transakcyjnej wszystkich kwot, zarówno tych, które zostały uiszczone, jak też tych, które mają zostać zapłacone w przyszłości. Ma to znaczenie także dla możliwości uwzględnienia rabatów. Rabat polega na obniżeniu ceny towarów i usług ze względu na różne okoliczności (np. rabaty za ilość, za płatność gotówką) lub ze względu na inny czas transakcji (np. zapłatę w określonym terminie od wydania towaru). Może być wyrażony albo jako wartość bezwzględna, albo jako procent oferowanej ceny. Jest wykazywany w rachunku wystawianym przez sprzedającego i uwzględniany przy ustalaniu wartości transakcyjnej. Dla uznania rabatu na potrzeby ustalenia wartości transakcyjnej nie jest wymagane, aby w chwili jej obliczania rabat był już faktycznie zrealizowany (np. w wypadku rabatu za płatność gotówką, gdy nie została jeszcze uiszczona płatność za towary).

Istotne jest jedynie, aby rabat dotyczył wycenianych towarów i był już ustalony w chwili dokonania wyceny (np. wynikał z umowy sprzedaży) [*Leksykon prawa celnego*, Bydgoszcz 2006, s. 150].

Rabat jest często stosowanym elementem transakcji handlowych i ma wpływ na ostateczną wysokość ceny transakcyjnej. W wypadku gdy rabat nie został zrealizowany w momencie ustalania wartości celnej, za podstawę wartości transakcyjnej przyjmuje się kwotę, którą importer ma zapłacić za towar. Jeśli rabat został wskazany w cenie zapłaconej lub należnej w czasie określania wartości celnej, to cena ta stanowi podstawę decyzji celnej. Rabat, który jest realizowany w czasie określania wartości celnej towaru na podstawie i poziomie określonym w umowie, będzie uznany pod warunkiem, że jest on wyszczególniony w dokumentach przedłożonych organom celnym w czasie wprowadzenia towaru. Nie jest konieczne, aby rabat był już wyliczony w fakturze za przywieziony towar. Jeśli w czasie określania wartości celnej towaru istnieje w kontrakcie prawo do rabatu, to może on być uznany, nawet jeśli jego faktyczna kwota nie została odzwierciedlona w cenie, która ma być zapłacona w późniejszym terminie (zob. *Kompendium tekstów dotyczących ustalania wartości celnej TAXUD/800/2002 – EN* oraz J. Borkowski, J. Chlebny, J. Chromicki, R. Hauser, H. Wojtachnio, *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 72 i n). Zaskarżone przepisy art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego nie tworzą sfery dowolności, a jedynie, co raz jeszcze podkreśla Trybunał Konstytucyjny, pozwalają na uwzględnienie różnych sytuacji faktycznych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny uznaje, że art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego jest zgodny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji.

5. Zarzuty skarżących dotyczące stosowania przepisu i zmiany jego interpretacji.

W uzasadnieniu skarżące podkreśliły, że w związku z wewnętrzną instrukcją GUC (sygn. DST-II-020-271/2001/4219/Eł) od 2001 r. zmieniła się interpretacja art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego. Skarżące zarzucają, że w ich sprawie został zastosowany wskazany przepis w nowym, nieznanym im wcześniej rozumieniu. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że działając w trybie skargi konstytucyjnej nie kontroluje konstytucyjności samych rozstrzygnięć, a jedynie przepis. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna nie jest dopuszczalna, gdy przyczyną naruszenia konstytucyjnego prawa jest zastosowanie prawa.

Trybunał Konstytucyjny zauważa, że powołane przez skarżące pismo Prezesa Głównego Urzędu Ceł (sygn. DST-II-020-271/2001/4219/Eł) było wydane w związku z napływającymi do Głównego Urzędu Ceł sygnałami dotyczącymi nieprawidłowości związanych z deklarowaniem wartości celnej importowanych leków gotowych. Z pisma wynika, że wiele firm ukrywało korekty wartości transakcyjnej wynikającej z faktur załączanych do zgłoszenia o objęcie towaru procedurą dopuszczenia do obrotu. Praktyki takie miały na celu zawyżenie należnego cła i podatku od towarów i usług, zawyżenie zwrotu podatku podlegającego odliczeniu oraz zaniżenie zobowiązań podatkowych firm, a także uzyskanie wyższych refundacji za leki z kas chorych.

W związku z powyższymi praktykami zostało wydane pismo Prezesa Głównego Urzędu Ceł. Pismo to, wbrew twierdzeniom skarżących, nie zmieniało dotychczasowej interpretacji art. 23 § 1 i 9 kodeksu celnego, lecz jedynie podkreślało występujące w praktyce nieprawidłowości w zgłoszeniach celnych, akcentując jednocześnie możliwość i potrzebę kontroli przez organy celne. Prezes GUC podkreślił, że korekta wartości celnej, stanowiącej jeden z elementów kalkulacyjnych, powinna następować na podstawie dokumentów, z których precyzyjnie wynika fakt dokonania przez sprzedającego korekty ceny faktycznie zapłaconej lub należnej (dokumenty księgowe, przelewy bankowe, kontrakt, z którego wynikają ustalenia wzajemnych rozliczeń itp.).

6. Kontrola zgodności art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.

Art. 65 § 4 kodeksu celnego stanowi: „Po przyjęciu zgłoszenia celnego organ celny, na wniosek strony, wydaje decyzję lub może z urzędu wydać decyzję, w której: 1) uznaje zgłoszenie celne za prawidłowe; 2) uznając zgłoszenie celne za nieprawidłowe w całości lub w części: a) rozstrzyga o nadaniu towarowi właściwego przeznaczenia celnego, b) określa kwotę wynikająca z długu celnego zgodnie z przepisami prawa celnego lub c) zmienia elementy zawarte w zgłoszeniu celnym inne niż określone w lit. a) i b)”.

Zgłoszenie celne składa się na odpowiednim formularzu, zgodnym z wzorem przewidywanym dla objęcia towaru odpowiednią procedurą celną. W określonych wypadkach zgłoszenie celne wymaga dochowania terminu i konkretnego miejsca. Zgłoszenie celne może być dokonane w trzech podstawowych formach (formie pisemnej, z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych bądź w formie zgłoszenia ustnego lub innej czynności). Zasadniczo najczęściej wymagana jest forma pisemna. Przyjęcie zgłoszenia celnego skutkuje z mocy prawa objęciem towaru określoną procedurą celną i określeniem kwoty wynikającej z długu celnego.

Konstrukcja zgłoszenia celnego ma charakter zbliżony do deklaracji podatkowych. Składający zgłoszenie dokonuje w nim tzw. samooclenia (w prawie podatkowym jest to tzw. samoopodatkowanie). Postępowanie może zakończyć się w dwojaki sposób: organ może uznać zgłoszenie celne za prawidłowe bądź uznać je za nieprawidłowe, co pociąga za sobą dalsze rozstrzygnięcia (A. Kuś, *op.cit.*, s. 132). Regulacja ta odpowiada regulacji art. 65 KCWE, będąc wyrazem wprowadzenia rozwiązań analogicznych przyjętych w przepisach podatkowych (zob. F. Prusak, Komentarz do art. 65 kodeksu celnego [w:] *Kodeks celny. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 408-409).

Odmowa przyjęcia zgłoszenia celnego może nastąpić wyłącznie z następujących przyczyn: 1) jeśli zgłoszenie nie odpowiada wymogom formalnym, 2) nie są spełnione warunki do objęcia towaru wnioskowaną procedurą celną lub nadania przeznaczenia celnego, 3) objęcie towaru wnioskowaną procedurą celną lub nadanie przeznaczenia celnego nie może nastąpić z powodu obowiązujących zakazów lub ograniczeń. Odmowa przyjęcia zgłoszenia jest czynnością o charakterze materialno-technicznym, nie zaś aktem władczym wymagającym formy decyzji administracyjnej. Organ celny opiera swe rozstrzygnięcie na danych zawartych w zgłoszeniu celnym (zob. wyrok NSA z 4 stycznia 2001 r., SA/Sz 1684/99, OSP 2001, z. 12, poz. 176). W sytuacji gdy importer błędnie określił kwotę długu celnego, musi się liczyć z tym, że w ciągu trzech lat od dnia przyjęcia zgłoszenia celnego wysokość należności może zostać skorygowana.

Na marginesie należy dodać, że art. 65 § 4 kodeksu celnego odpowiada rozwiązaniom funkcjonującym w Unii Europejskiej.

Przepis w zakwestionowanym zakresie jest adresowany do organów celnych, umożliwiając im podjęcie działań kontrolnych wobec zgłoszeń celnych. Pojęcie „kontroli celnej” wchodzi w skład pojęcia „dozór celny” (art. 3 § 1 kodeksu celnego) definiowanego jako możliwość podejmowania przez organy celne wszelkich działań w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego oraz innych przepisów mających zastosowanie do towarów przywożonych na polski obszar celny lub z niego wywożonych (zob. *Prawo celne*, s. 63 i n.).

Kwestionowany przez skarżących art. 65 § 4 pkt 2 kodeksu celnego konstruuje prawo do weryfikacji prawidłowości zgłoszenia celnego i jest adresowany do organów celnych. Przepisy zawarte w tym artykule kodeksu celnego nakładają na organy celne obowiązek podjęcia odpowiednich działań w wypadku, gdy w trakcie kontroli

stwierdzono, że przepisy celne zostały zastosowane w oparciu o nieprawdziwe, niekompletne bądź nieprawidłowe dane lub dokumenty.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że wynikające z zaskarżonych przepisów uprawnienia organów celnych do kontroli prawidłowości zgłoszeń celnych, a więc jednocześnie obowiązek importerów do udostępnienia towarów i odpowiednich, wymaganych prawem dokumentów, nie mają związku ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi, a zatem art. 65 § 4 pkt 2 lit. b i c kodeksu celnego nie jest niezgodny z art. 20 i art. 22 w związku z art. 2 i art. 31 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.