

Wyrok z dnia 25 lutego 1998 r.

III RN 129/97

Wywóz towarów z polskiego obszaru celnego do wolnego obszaru celnego usytuowanego na terenie międzynarodowego portu lotniczego z przeznaczeniem do odsprzedaży podróżnym przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wyłącznie na terenie wolnego obszaru celnego jest równoznaczny pod względem skutków prawnych w zakresie wymiaru cła z eksportem towarów za granicę

Przewodniczący SSN: Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Adam Józefowicz (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 25 lutego 1998 r. sprawy ze skargi Wytwórni Wódek Gatunkowych „N.” w B.B. Zakład Gospodarczy Fundacji R.N. w W. na decyzję Izby Skarbowej w B.B. z dnia 11 maja 1995 r. [...] w przedmiocie ustalenia kwoty zobowiązania podatkowego od towarów i usług za listopad 1993 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 czerwca 1997 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok w części oddalającej skargę (pkt 2) i w części dotyczącej kosztów postępowania sądowego (pkt 3) oraz w tym zakresie przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania z rewizji nadzwyczajnej.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w B.B. decyzją z dnia 24 maja 1994 r. [...] ustalił kwotę zobowiązania podatkowego Wytwórni Wódek Gatunkowych „N.” w B.B. - Zakładu Gospodarczego Fundacji R.N. w W. w podatku od towarów i usług za listopad 1993 r. i dokonał przypisu różnicy wraz z należnymi odsetkami do dnia wpłaty oraz przypisu

kwoty z tytułu sankcji, wynikającej z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

W toku postępowania odwoławczego organ podatkowy II instancji stwierdził, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej, niż wynika to z obowiązujących przepisów. Na skutek tego na podstawie art. 174 KPA postanowieniem z dnia 9 września 1994 r. zwrócił sprawę organowi I instancji celem dokonania wymiaru uzupełniającego oraz zmiany w tym zakresie dotychczasowej decyzji.

Decyzją z dnia 28 września 1994 r. [...] Urząd Skarbowy w B.B. zmienił swoją dotychczasową decyzję z dnia 24 maja 1994 r. [...] podwyższając kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za listopad 1993 r. i dokonał przypisu różnicy podatku z tytułu sankcji wynikającej z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

W uzasadnieniu tej decyzji powołano się na wyniki przeprowadzonej przez pracowników Urzędu Kontroli Skarbowej w B.B. kontroli prawidłowości rozliczenia podatku VAT w dniach 3, 4 i 7 marca 1994 r. na podstawie dokumentów źródłowych oraz ewidencji prowadzonej dla potrzeb VAT za listopad 1993 r., oraz na ustalenia zawarte w decyzji z dnia 24 maja 1994 r. W decyzji tej ustalono, że podatnik nie naliczył podatku należnego od towarów spożywczych, które przekazał na cele reprezentacji i reklamy, co stanowiło sprzedaż nie zaewidencjonowaną. W tym zakresie ustalono podatek na zasadach określonych w art. 27 ust. 5 pkt 1 wymienionej ustawy, w brzmieniu obowiązującym w 1994 r. Stwierdzono dalej, że trzy faktury były wadliwe, gdyż nie zawierały symbolu SWW mimo zastosowania stawek niższych niż 22%. Uznano więc, że nie dają one podstawy do obniżenia podatku należnego o naliczony wynikający z tych faktur, a ponieważ zaewidencjonowano je i rozliczono, orzeczono sankcję z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy. Nadto stwierdzono, że podatnik zaliczył do sprzedaży eksportowej sprzedaż na rzecz Spółki „K.”, działającej na terenie wolnego obszaru celnego Port Lotniczy Warszawa-Okęcie. Uznano, że nie była to sprzedaż eksportowa, jak również że brak jest podstaw do zastosowania stawki 0%, gdyż w dokumentacji sprzedaży nie określono przeznaczenia towarów i dlatego sprzedaż tę potraktowano jako opodatkowaną stawką 22% i podatek należny ustalono przy zastosowaniu tej stawki. Z uwagi na to, że w decyzji z dnia 24 maja 1994 r. organ I instancji określając zobowiązanie podatkowe w zakresie sprzedaży nie uznanej za eksportową, nie orzekł o sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy, polegającej na podwyższeniu ustalonego podatku o 100% i ustaleniu zobowiązania podatkowego

w kwocie niższej, aniżeli wynikało z przepisów, to należało zmienić pierwotną decyzję i podwyższyć w decyzji z dnia 28 września 1994 r. zobowiązanie podatkowe podatnika.

Izba Skarbowa w B.B. po rozpoznaniu odwołania Wytwórni Wódek Gatunkowych „N.” w B.B. od decyzji z dnia 24 maja 1994 r. i decyzji z dnia 28 września 1994 r., decyzją z dnia 11 maja 1995 r. [...] uchyliła obie zaskarżone decyzje i ustaliła:

- 1) kwotę zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za listopad 1993 r. w wysokości 17.677,867.000 (po denominacji 1.767.786 zł 70 gr.), płatnego w terminie przewidzianym do złożenia deklaracji VAT-7 za listopad 1993 r., w tym przypis podatku w wysokości 136.578.000 zł (po denominacji 13.657 zł 80 gr),
- 2) kwotę podatku od towarów i usług za listopad 1993 r. w wysokości 136.578.000 zł (po denominacji 13.657 zł 80 gr.) tytułem sankcji określonej w art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy, podlegającą wpłacie w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji Urzędu Skarbowego.

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy przyznał rację odwołującym się o braku podstaw do zastosowania art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy w wyniku ustalenia, że zakwestionowane faktury potwierdzają rzeczywiste transakcje handlowe w dacie ich wykonania. Podtrzymał natomiast ustalenia i wnioski organu I instancji w zakresie w jakim ten nie uznał sprzedaży na rzecz Spółki „K.” w W. za sprzedaż opodatkowaną stawką 0%. Sprzedaż nastąpiła do wolnego obszaru celnego, co w świetle art. 4 ust. 4 ustawy nie jest tożsame z eksportem towarów. Sprzedaż taką należy traktować jako sprzedaż krajową i dokumentować fakturami VAT. Organ odwoławczy nie znalazł podstaw do zastosowania § 39 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r., gdyż ani z faktur ani z kontraktu nie wynikało jakie było przeznaczenie sprzedanego towaru. Stawka „0”% mogła być stosowana w odniesieniu do towarów „przeznaczonych do odsprzedaży podróżnym”. Z tych powodów uznał, że sprzedaż do wolnego obszaru celnego podlega opodatkowaniu według stawki 22%. Skoro zastosowano stawkę „0”%, to tym samym strona zaniżyła należny podatek, przez co naruszyła obowiązki z art. 27 ust. 4 ustawy w zakresie ewidencjonowania przedmiotu i podstawy opodatkowania. W związku z tym organ odwoławczy stwierdził, że Urząd Skarbowy zasadnie ustalił nowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług z uwzględnieniem sankcji z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy.

Poza tym organ II instancji stwierdził, że zarzut braku podstawy prawnej zakwalifikowania wydatków na zakup towarów wskazanych w zakwestionowanych faktu-

rach do kosztów reprezentacji i reklamy nie jest słuszny. Powołał się na nieobowiązującą instrukcję Ministra Finansów z 1 lutego 1989 r. i pismo z dnia 27 października 1993 r., w których Minister określił świadczenia nie uważane za czynności związane z reprezentacją i reklamą. Organ ten nie uznał, że towary wskazane w fakturach zostały wydane pracownikom zatrudnionym w warunkach szkodliwych dla zdrowia lub szczególnie uciążliwych, gdyż nie zostało to poparte żadnym dowodem. Niektóre z zakupionych artykułów spożywczych nie spełniają kryteriów posiłków profilaktycznych i regeneracyjnych, określonych w § 6 ust. 1 zarządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 4 lipca 1985 r. (M.P. Nr 23, poz. 179), na które powołuje się podatnik. W związku z tym uznał, że artykuły te podlegają dyspozycji art. 2 ust. 3 pkt 2 ustawy i opodatkowaniu podatkiem VAT. Organ podatkowy II instancji stwierdził, że zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług zostały określone w art. 15 ust. 7 ustawy, w związku z tym nie może być kwestionowane, iż przepis ten Urząd Skarbowy wykorzystał dla określenia podstawy opodatkowania wyrobów spirytusowych, na które obowiązują w kraju ceny urzędowe, zgodnie z § 1 uchwały Nr 95 Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie określenia wykazu towarów i usług, na które ustala się ceny urzędowe (M.P. Nr 25, poz. 192). Powołując się na przepisy art. 27 ust. 4 i ust. 5 pkt 1 i 2 ustawy zmienił zaskarżone decyzje, orzekając, jak na wstępie.

Po rozpoznaniu skargi podatnika na powyższą decyzję Izby Skarbowej w B.B. z dnia 11 maja 1995 r., Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 20 czerwca 1997 r. [...] stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji w części wymierzającej sankcję z art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym i oddalił skargę w pozostałej części, a poza tym zasądził od Izby Skarbowej w B.B. na rzecz Wytwórni Wódek Gatunkowych „N.” w B.B. kwotę 1.073 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

W uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że skarga w części dotyczącej sankcji z art. 25 ust. 5 pkt 1 ustawy w zakresie podwyższenia podatku o 100% jest uzasadniona, gdyż ujawnia wadę decyzji, powodującą potrzebę jej eliminacji z obrotu prawnego. W pozostałym zakresie skarga nie jest słuszna. Wydanie pracownikom artykułów spożywczych nie może być traktowane jako wydanie posiłków profilaktycznych i regeneracyjnych. Nie ma dowodów, że takie było przeznaczenie artykułów spożywczych. Odwołanie się do przepisów nie jest wystarczające, gdy rodzaj za-kwestionowanych artykułów wzbudza wątpliwości co do ich przeznaczenia tym bar-

dziej, że nie mieszczą się w ramach wykazu produktów wydanych pracownikom, zawartego w § 6 ust. 1 zarządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 4 lipca 1985 r. (M.P. Nr 23, poz. 179). Organ I instancji uznał wydanie tych artykułów za „przekazanie towaru na potrzeby reprezentacji i reklamy”, skutkujące zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy powstanie obowiązku podatkowego. Organ odwoławczy odmienne przyjął, że nastąpiło w ten sposób „przekazanie towarów na potrzeby osobiste zatrudnionych przez skarżącego pracowników”, stosownie do art. 2 ust. 3 pkt 2 ustawy. NSA zaaprobował to stanowisko uznając, że posiłkowe powoływanie się na nieobowiązującą instrukcję Ministra Finansów jest bezprzedmiotowe i nie ma podstawy do wzruszenia w tym zakresie decyzji, jako sprzecznej z prawem.

Kolejnym zasadniczym spornym zagadnieniem w sprawie jest wyjaśnienie charakteru sprzedaży dokonanej przez skarżącą na rzecz Spółki „K.” w W., która prowadzi działalność gospodarczą na terenie wolnego obszaru celnego - Międzynarodowego Portu Lotniczego Warszawa-Okęcie. Zdaniem NSA sprzedaż taka nie jest sprzedażą eksportową, bowiem nie został spełniony warunek wywozu towarów, potwierdzony przez graniczny urząd celny poza granicą RP. Z tego względu sprzedaż taka powinna być kwalifikowana jako sprzedaż krajowa ze wszelkimi konsekwencjami między innymi w zakresie dokumentowania jej fakturami VAT, która pod pewnymi warunkami mogła być objęta stawką „0”. Zgodnie z § 39 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 39, poz. 176) są nimi: sprzedaż do wolnych obszarów celnych, umiejscowionych na terenie przejścia lotniczego i przeznaczonych do odsprzedaży podróżnym. Organy podatkowe uznały, że nie został spełniony drugi warunek i stawka „0” % nie może mieć zastosowania do tej sprzedaży. NSA także zaaprobował ten pogląd, bowiem materiały źródłowe nie pozwalają przesądzić jakie było rzeczywiste przeznaczenie towarów sprzedanych Spółce „K.”, bo dokumenty nie zawierają zapisów, pozwalających określić przeznaczenie towarów sprzedawanych podmiotowi działającemu na terenie wolnego obszaru celnego (WOC).

Wątpliwości, czy towar był przeznaczony do odsprzedaży podróżnym nie może rozstrzygać regulamin funkcjonowania podmiotów gospodarczych w WOC ani dowody zakupu towarów przez podróżnych. W konsekwencji sprzedaż taka musi być uznana za czynność podlegającą obowiązkowi podatkowemu stosownie do art. 13 ustawy. Skoro jest to sprzedaż krajowa, to dla ustalenia obrotu stanowiącego podstawę opodatkowania nie mogą być brane pod uwagę wartości, wynikające z kon-

traktu eksportowego. Wnioski organu odwoławczego mają uzasadnienie w art. 27 ust. 5 pkt 1 w związku z art. 15 ust. 1 i 7 ustawy. Na skutek tego, zarzuty skargi nie mogą być uwzględnione. Wobec ustalenia, że sprzedaż jest krajowa, której przedmiotem były towary, na które obowiązywały ceny urzędowe, to ceny te należało wziąć pod uwagę dla określenia obrotu, tj. § 1 uchwały Nr 95 Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie określenia wykazu towarów i usług, na które ustala się ceny urzędowe (M.P. Nr 25, poz. 192). NSA uważa, że skarżący w związku z tą sprzedażą naruszył obowiązki ewidencyjne wymienione w art. 27 ust. 4 ustawy dotyczące braku określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania. Ewidencja ta winna być prowadzona rzetelnie, gdyż na jej podstawie podatnik obowiązany jest sporządzić comiesięczną deklarację podatkową, w której określa kwotę podatku do zapłaty lub zwrotu. Skoro kontrola wykazała, że przedmiotowa sprzedaż zaewidencjonowana była jako sprzedaż eksportowa, zwolniona od podatku i wadliwie określająca obrót, to należy uznać ją za nierzetelną. Ustalenie to uzasadnia określenie podatku należnego na zasadach przewidzianych w art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy. Jednakże NSA uznał, że organy podatkowe stosując powyższy przepis bezzasadnie podwyższyły kwotę ustalonego zobowiązania podatkowego o 100%, gdyż przepisy obowiązujące w 1993 r. takiej możliwości nie dawały, a przepis w brzmieniu zastosowanym przez organ odwoławczy zaczął obowiązywać od 1 stycznia 1994 r., stosownie do ustawy z dnia 9 grudnia 1993 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 129, poz. 599). Dlatego zaskarżona decyzja w części orzekającej o sankcji polegającej na podwyższeniu zobowiązania podatkowego o 100%, jako pozbawiona podstawy prawnej jest nieważna (art. 156 § 1 pkt 2 KPA) i wymaga eliminacji z obrotu prawnego. Z tego względu NSA stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji w części orzekającej o sankcji, a w pozostałym zakresie skargę, jako niezasadną oddalił i orzekł o kosztach postępowania na zasadzie art. 55 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), miarkując ich wysokość.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zaskarżył powyższy wyrok w części oddalającej skargę. W rewizji nadzwyczajnej skarżący zarzucił temu wyrokowi w tej części rażące naruszenie prawa przez obrazę:

1) art. 4 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w związku z art. 50 tej ustawy i §

- 39 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 39, poz. 176) wobec ustalania, że sprzedaż towarów do określonych kategorii wolnych obszarów i składów celnych nie jest traktowana na równi z eksportem;
- 2) art. 15 i art. 18 ust. 3 powołanej ustawy przez ustalenie, że sprzedaż towarów podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą wyłącznie na terenie wolnego obszaru celnego usytuowanego na terenie portu lotniczego z przeznaczeniem do sprzedaży na tym obszarze jest opodatkowana według stawki 22%, a nie 0%;
- 3) art. 7 i art. 75 § 1 KPA wobec wprowadzenia obowiązku dowodzenia istotnych okoliczności sprawy bliżej nieokreślonymi „dokumentami źródłowymi”,
- 4) art. 76 § 1 KPA wobec braku polemiki z danymi wynikającymi z takich dokumentów urzędowych, jak regulamin funkcjonowania wolnego obszaru celnego w Międzynarodowym Porcie Lotniczym Warszawa Okęcie (załącznik do tego regulaminu) i j.d.a. SAD, świadczący o tym, że określone towary wprowadzone na teren wolnego obszaru celnego mogły być sprzedawane wyłącznie podróżnym znajdującym się na tym obszarze;
- 5) art. 8 KPA wobec zarzucenia stronie skarżącej fałszywości zeznania podatkowego w części dotyczącej sprzedaży wyrobów alkoholowych podmiotowi prowadzącemu działalność na terenie wolnego obszaru celnego przy braku poparcia tego zarzutu jakimikolwiek dowodami.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w części oddalającej skargę i przekazanie w tej części sprawy NSA - Ósrodkowi Zamiejscowemu w Katowicach do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, w odniesieniu do tej części zaskarżonego wyroku, w której NSA oddalił skargę podatnika i podzielił stanowisko organów podatkowych co do tego, że sprzedaż towarów dokonana w listopadzie 1993 r. przez Wytwórnę Wódek Gatunkowych „N.” na rzecz Spółki „K.” nie była sprzedażą eksportową, opodatkowaną stawką „0” % podatku od towarów i usług. Stanowisko to nie znajduje oparcia w zebranych materiale dowodowym i jest sprzeczne z powołanymi w zarzutach rewizji nadzwyczajnej przepisami prawa, obowiązującymi w 1993 r.

Sąd Najwyższy nie podziela dokonanej przez NSA wykładni przepisu § 39 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 39, poz. 176 ze zm.) wydanego na podstawie art. 50 ustawy o VAT. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że „stawkę podatku 0% stosuje się do sprzedaży towarów do wolnych obszarów celnych umiejscowionych na terenie lotniczego, morskiego lub rzeczno-terenowego przejścia granicznego, przeznaczonych do odsprzedaży podróżnym”. Przepis ten nawiązuje do treści art. 18 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, według którego stawkę 0% stosuje się pod pewnymi warunkami w eksporcie towarów i usług. Minister Finansów uznał w wymienionym rozporządzeniu, że na równi z eksportem w rozumieniu art. 4 ust. 4 ustawy o VAT, czyli na równi z potwierdzonym przez graniczny urząd celny wywozem towarów poza granicę R.P., między innymi w wykonaniu umowy sprzedaży, należy traktować wywóz towarów z polskiego obszaru celnego na terenie wolnego obszaru celnego, usytuowanego na terenie portu lotniczego, o ile taki wywóz jest dokonywany w wykonaniu umowy sprzedaży z przeznaczeniem towarów do odsprzedaży podróżnym. W aktach administracyjnych znajdują się kopie umowy z dnia 18 sierpnia 1993 r. między WWG „N.” w B.B., jako sprzedawcą, a „K.” Sp. z o.o. w W., jako kupującą, w wykonaniu której sprzedawca sporządził j.d.a. SAD i przekazał określone w tych dokumentach wyroby alkoholowe przez Urząd Celny w Cieszynie i Urząd Celny Warszawa-Okęcie do strefy wolnocłowej, usytuowanej na terenie portu lotniczego Warszawa Okęcie z przeznaczeniem do sprzedaży podróżnym. O tym, że wyroby alkoholowe dostarczone przez podatnika Spółce „K.”, działającej na terenie wolnego obszaru celnego były przeznaczone do sprzedaży podróżnym, znajdującym się na terenie wolnego obszaru celnego świadczą takie dokumenty, jak załącznik do regulaminu funkcjonowania WOC na terenie terminalu I w Międzynarodowym Porcie Lotniczym Warszawa Okęcie i oświadczenie Spółki „K.”, że w 1993 r. prowadziła działalność gospodarczą wyłącznie na terenie WOC w MPL Warszawa Okęcie. Z pozwolenia Ministra Współpracy Gospodarczej z Zagranicą z dnia 6 września 1993 r. wydanego na rzecz sprzedawcy i jednolitych dokumentów administracyjnych SAD wynika, że sprzedaż dokonana została zgodnie z prawem celnym. Naczelny Sąd Administracyjny nie mógł wbrew przepisom art. 75 § 1 i art. 76 § 1 KPA pominać tych dokumentów, które stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo potwierdzone, a nadto pkt 7 załącznika do regulaminu funkcjonowania WOC, z którego wynika, że „podmiot gospodarczy prowadzi na terenie WOC sprzedaż towarów podróżnym w miejscach

uzgodnionych z zarządzającym”. Ponadto pkt 8 tego załącznika określa, że „sprzedaż towaru powinna być dokumentowana paragonami, w których sprzedający odnotowuje numer karty pokładowej lub biletu podróznego”. Błędne wnioski wyprowadzone z niewłaściwej oceny dowodów przez organy podatkowe obu instancji, zaaprobowane przez NSA, doprowadziły do rażącego naruszenia art. § 39 ust. 1 wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. i uznania przez ten Sąd za zgodną z prawem decyzji, w której sprzedaż opodatkowana stawką 0% potraktowana została wbrew prawu, jako sprzedaż podlegająca opodatkowaniu stawką 22%. Konkludując tę część wywodów należy stwierdzić, że wywóz towarów z polskiego obszaru celnego usytuowanego na terenie międzynarodowego portu lotniczego z przeznaczeniem towarów do odsprzedaży podróżnym przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą wyłącznie na terenie wolnego obszaru celnego jest równoznaczny pod względem skutków prawnych w zakresie wymiaru cła z eksportem towarów zagranicą. W następstwie tego należy uznać jako błędne podwyższenie podstawy stosowania w obrocie stawki 22% podatku należnego według cen urzędowych, które dotyczyć mogły tylko sprzedaży krajowej (§ 1 ust. 2 uchwały Nr 95 Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1990 r. w sprawie określenia wykazu towarów i usług, na które ustala się ceny urzędowe, M.P. Nr 25, poz. 192). Oznacza to, że oprócz rażącego naruszenia § 39 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów jest także uzasadniony zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Nie można bowiem zgodzić się z argumentacją zawartą w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że „skoro w rozpatrywanej sprawie przedmiotem sprzedaży były towary, na które obowiązywały ceny urzędowe - stosownie do § 1 uchwały Nr 95 Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1990 r. - to właśnie ceny urzędowe należało wziąć pod uwagę dla określenia obrotu, od którego ustala się podatek od towarów i usług”. Przepis art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie pozwala na określenie obrotu w oparciu o ceny urzędowe, które są cenami maksymalnymi w rozumieniu art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (jednolity tekst: Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195 ze zm.), bowiem ceny stosowane w obrocie mogą być od nich niższe. Nie może zatem stanowić właściwej metody określenia obrotu, stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług w oparciu o ceny urzędowe.

Ze względu na zasadę zaufania do państwa prawa, której dano wyraz w art. 8 KPA organy podatkowe powinny wykazać, że w wolnym obszarze celnym funkcjonującym na terenie Międzynarodowego Portu Lotniczego Warszawa Okęcie dokonuje się wbrew regulaminowi jego działania sprzedaży towarów innym podmiotom niż podróżnym. Takich ustaleń jednak organy podatkowe nie dokonały. Z tego względu ocena prawna legalności zaskarżonych decyzji dokonana przez NSA w stanie faktycznym sprawy nie może być uznana za prawidłową. Mając to na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Dlatego na zasadzie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) i art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowania układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) w związku z art. 393¹³ KPC uchylił zaskarżony wyrok w części oddalającej skargę (pkt 2) i w części dotyczącej kosztów sądowych (pkt 3) i w tym zakresie przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Z uwagi na to, że strona wnosząca skargę do NSA złożyła wniosek o zasądzenie kosztów postępowania z rewizji nadzwyczajnej, Sąd Najwyższy pozostawił także rozstrzygnięcie tego wniosku NSA, który po ponownym rozpoznaniu sprawy w wyroku rozstrzygnie ostatecznie o kosztach sądowych. Przy rozstrzygnięciu o kosztach postępowania z rewizji nadzwyczajnej Naczelny Sąd Administracyjny powinien mieć na uwadze uchwałę połączonych Izb: Cywilnej oraz Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 24 kwietnia 1972 r., III PZP 8/72 (OSNCP 1973 z. 5, poz. 71), zgodnie z którą do postępowania z rewizji nadzwyczajnej nie mają zastosowania przepisy o obowiązku zwrotu kosztów procesu.

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====