

**Wyrok z dnia 6 lutego 2002 r.**

**III RN 209/00**

**Sprzedaż towaru znajdującego się w składzie celnym przed dopuszczeniem go do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie podlega podatkowi od towarów i usług (VAT).**

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 lutego 2002 r. sprawy ze skargi Towarzystwa Finansowo-Leasingowego Spółki z o.o. w Z.G. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 17 czerwca 1999 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc maj 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Rzecznika Praw Obywatelskich [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 27 kwietnia 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu oddalił skargę Towarzystwa Finansowo-Leasingowego Spółki z o.o. w Z.G. na decyzję Izby Skarbowej w Z.G. z dnia 17 czerwca 1999 r. w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za maj 1995 r.

Od powyższego wyroku Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł rewizję nadzwyczajną, wskazując w niej rażące naruszenie prawa w zakresie - po pierwsze, podstawy, o której mowa w art. 393<sup>1</sup> pkt 1 KPC (prawnomaterialnej) - błędną wykładnię i błędne zastosowanie art. 33 ust. 1 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 postanowieniami § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronio-

nej (M.P. z 1995 r. Nr 2, poz. 27), obowiązującego w dacie powstania zobowiązania podatkowego przez niezasadne przyjęcie, że zobowiązanie to powstało na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o VAT, nie zostało objęte zaniechaniem poboru podatku od towarów i usług według powołanego powyżej zarządzenia Ministra Finansów, oraz po drugie - w zakresie podstawy procesowej (art. 393<sup>1</sup> pkt 2 KPC) - przez rażące przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów. Wniosek rewizji nadzwyczajnej dotyczył uchylenia zaskarżonego wyroku oraz przekazania sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu - do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zaskarżony rewizją nadzwyczajną wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygnął o bezzasadności skargi Towarzystwa Finansowo-Leasingowego w stosunku do całości decyzji Izby Skarbowej w Z.G. w przedmiocie określenia podatku od towarów i usług za maj 1995 r. Sądową weryfikacją objęte zostały ustalenia faktyczne z towarzyszącą im subsumcją odpowiednich przepisów prawa podatkowego w zakresie mającym znaczenie dla określenia zobowiązania podatkowego za maj 1995 r. W tym zakresie sprawy - gdy idzie o fakty o ocenę prawną - można wyróżnić zagadnienia podlegające względnie wyodrębnionym ustaleniom. Pierwsze z nich dotyczy zakwestionowania przez organy skarbowe ujęcia przez podatnika w ewidencji sprzedaży VAT oraz w deklaracji VAT-7 za maj 1995 r. podatku należnego w kwocie 33.249,78 zł wynikającego z wystawionych faktur dotyczących umów leasingu operacyjnego. W tym zakresie podzielona przez NSA ocena prawna skoncentrowała się na ustaleniu momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług leasingu operacyjnego z zastosowaniem art. 6 ust. 10 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 46 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 8 grudnia 1994 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 133, poz. 6).

Drugie sporne zagadnienie sprawy dotyczyło konsekwencji prawnych sprzedaży ciągnika siodłowego. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazano, że Sąd podzielił „argumentację prawną” wyrażoną w rozpoznawanej sprawie we wcześniejszym (kasacyjnym) wyroku z dnia 26 listopada 1998 r. [...]. W związku z tym „odesłaniem” do wyroku - którego ocena prawna była dla Sądu wiążąca (por. art. 30 ustawy

z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym) - należy przyjąć, że podstawy zaskarżonego wyroku odpowiadają ustaleniom, które zostały poprzednio wyrażone w wyroku z dnia 26 listopada 1998 r., a przedstawiają się one jak następuje:

Towarzystwo Finansowo-Leasingowe w deklaracji VAT-7 za maj 1995 r. ujęło podatek należny w wysokości 55.540,98 zł wynikający z faktury ZPChr [...] z dnia 18 maja 1995 r. dotyczącej sprzedaży ciągnika siodłowego. Powyższy pojazd został zakupiony przez TFL we Włoszech, przekroczył granicę Rzeczypospolitej Polskiej 1 czerwca 1995 r., a odprawy celnej dokonano 2 czerwca 1995 r. (dokument SAD 902). Pierwszy Urząd Skarbowy zakwestionował ujęcie w ewidencji sprzedaży za miesiąc maj 1995 r. ciągnika siodłowego, gdyż znajdował się on wówczas poza granicami Polski. Urząd powołał się na art. 2 ust. 1 w związku z art. 4 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz na art. 6 ust. 7 tejże ustawy. Podatnik podważał w odwołaniu stanowisko Urzędu, twierdząc, że towar znajdował się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż ciągnik siodłowy od połowy maja 1995 r. był w składzie celnym. Izba Skarbowa utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego, podnosząc w szczególności, że składem celnym, zgodnie z art. 31 ust. 3 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. - Prawo celne, jest wyodrębniona część polskiego obszaru celnego traktowana jako zagranica, na której terenie podmioty gospodarcze mające siedzibę na terytorium Polski mogą składać i przechowywać towary oraz dokonywać ich konsygnacji i konfekcjonowania. Umieszczenie towaru w składzie celnym nie stanowi więc czynności wprowadzenia towaru na polski obszar celny. Decyzja zezwalająca na złożenie towaru w składzie celnym nie stanowi dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym. Następuje to dopiero przez zgłoszenie towaru do odprawy celnej. Sprzedaż towarów zakupionych za granicą, które nie zostały wprowadzone w polski obszar celny, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Ponadto Izba Skarbowa stwierdziła, że Pierwszy Urząd Skarbowy prawidłowo zastosował przepis art. 33 ust. 1 ustawy „VAT” w związku z wystawieniem przez TFL faktury VAT [...]. Powstałe z tej faktury zobowiązanie podatkowe związane jest z art. 33 ust. 1 ustawy o VAT i nie zostało objęte zaniechaniem na podstawie § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej.

Naczelnny Sąd Administracyjny podzielił przesłanki rozstrzygnięcia sprawy przez Izbę Skarbową, podkreślając w ocenie prawnej wyroku, że art. 6 ust. 7 ustawy

o podatku od towarów i usług wyraźnie stanowi, iż w imporcie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze celnym w rozumieniu przepisów o prawie celnym. Z tego też względu, skoro odprawy celnej dokonano w dniu 2 czerwca 1995 r., to z tym momentem powstał obowiązek podatkowy i obowiązek jego ewidencji - w czerwcu 1995 r. Wcześniejsza faktura została zasadnie zakwestionowana. Natomiast wynikające z tej faktury zobowiązanie podatkowe związane jest z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, które - zdaniem Sądu - nie zostało objęte zaniechaniem na podstawie § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej.

Stosownie do art. 393<sup>11</sup> § 1 KPC (podlegającego odpowiedniemu zastosowaniu w myśl art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. - Dz.U. Nr 43, poz. 189), Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach zaskarżenia rewizją nadzwyczajną oraz jej podstaw.

W rozpoznawanej rewizji nadzwyczajnej jej podstawa rażącego naruszenia przepisów prawa materialnego (por. art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 393<sup>11</sup> § 1 KPC) została wyraźnie określona zarzutami w zakresie drugiego z wyżej przedstawionych zagadnień zaskarżonego wyroku. Poza zakresem rozpoznania przez Sąd Najwyższy pozostało zatem pierwsze ze spornych zagadnień sprawy sądowno-administracyjnej (leasingu operacyjnego). Wprawdzie także w tej kwestii, w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazane zostały pewne „wątpliwości” co do przesłanek zaskarżonego wyroku, jednakże wobec niesformułowania zarzutu rażącego naruszenia prawa (por. art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), sprawa w tym zakresie nie została objęta podstawami rewizji nadzwyczajnej i nie mogła być przedmiotem rozpoznania przez Sąd Najwyższy.

Sąd Najwyższy nie mógł także rozpoznać „poprawności procesowej” zaskarżonego wyroku w zakresie wskazanego w rewizji nadzwyczajnej zarzutu, jakoby NSA przekroczył granice swobodnej oceny dowodów. Zarzut ten bowiem nie został skonkretyzowany. Rewizja nadzwyczajna w tym zakresie została wadliwie skonstruowana, w szczególności dlatego, że nie wskazano w niej przepisu postępowania, który został w wyroku naruszony; nie wskazano też konsekwencji uchybienia (art. 393<sup>1</sup> pkt 2 KPC w związku z art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym i art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego...).

Mając powyższe na uwadze Sąd Najwyższy mógł rozpoznać tylko tę podstawę rewizji nadzwyczajnej, która dotyczyła rażącego naruszenia art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz § 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r., przy uwzględnieniu podstawy faktycznej przyjętej w zaskarżonym wyroku.

Podlegającą rozpoznaniu podstawę rewizji nadzwyczajnej Sąd Najwyższy uznał za nieusprawiedliwioną z następujących przyczyn. W rewizji nadzwyczajnej wskazano na to, że kwestionowana ocena prawna zaskarżonego wyroku została w całości i bez uzasadnienia przejęta z poprzedniego wyroku w tej samej sprawie, to jest prawomocnego wyroku z dnia 26 listopada 1998 r. [...], uchylającego poprzednią decyzję Izby Skarbowej w Z.G. Chodzi tu więc o ocenę prawną, wyrażoną w prawomocnym wyroku z 26 listopada 1998 r., którą to oceną NSA związany był przy wydaniu wyroku zaskarżonego rewizją nadzwyczajną (art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym). Skoro wyrok z 26 listopada 1998 r. nie został zaskarżony rewizją nadzwyczajną i skoro w wyroku tym prawomocnie i wiążąco dla NSA została wyrażona ocena prawna, to kwestionowanie tej oceny dopiero w wyroku z dnia 27 kwietnia 2000 r. nasuwa zasadnicze zastrzeżenia. Jeżeli bowiem zaskarżony wyrok odpowiada ustawowo ukształtowanej regule (art. 30 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym), to powstaje zagadnienie, czy można mu przypisać wymagane w podstawie rewizji nadzwyczajnej kwalifikowane, bo rażące, naruszenie prawa. Kwestia ta była już przedmiotem rozpoznania przez Sąd Najwyższy w składach rozszerzonych. W szczególności w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 29 kwietnia 1997 r., III ZP 13/96, wyjaśniono, że kasacyjne orzeczenie sądu administracyjnego, zawierające ocenę prawną (art. 30 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym - Dz.U. Nr 74, poz. 368) nie może być zaskarżone rewizją nadzwyczajną po upływie przewidzianego prawem terminu. W uzasadnieniu zaś tej uchwały podniesiono, że oparcie rewizji nadzwyczajnej na zarzutach prawnomaterialnych, kwestionujących pogląd prawny wyrażony we wcześniejszym wiążącym wyroku, po upływie terminu do jego zaskarżenia, pozostaje w sprzeczności z zasadą prawomocności wyroków, których zaskarżanie dopuszczalne jest tylko w wyjątkowych wypadkach i w określonym terminie. Jeżeli zatem w rozpatrywanej sprawie decydująca o jej rozstrzygnięciu ocena prawna została wyrażona w wyroku z dnia 26 listopada 1998 r., który mógł być zaskarżony rewizją nadzwyczajną, to kwestionowanie tej oceny prawnej już po upływie terminu do wniesienia rewizji nadzwyczajnej od tego wyroku

może być uważane za nieusprawiedliwione destabilizowanie ustalonej już oceny prawnej danego stosunku prawnego.

Ponadto Sąd Najwyższy uznał za nieprzekonującą argumentację przedstawioną w uzasadnieniu rozpatrywanej podstawy rewizji nadzwyczajnej. Kwestia podstawowa z punktu widzenia zastosowania wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów prawa materialnego dotyczyła ustalenia skutków sprzedaży ciągnika siodłowego, dokonanej w czasie gdy ciągnik ten znajdował się w składzie celnym i nie był dopuszczony do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. NSA ocenił tę sytuację (sprzedaży) jako nie podlegającą podatkowi od towarów i usług (VAT), gdyż sprzedaż nastąpiła w procedurze celnej odpowiadającej sytuacji „zagranicy” w rozumieniu art. 31 ust. 3 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. Prawo celne (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.), w związku z art. 2 ust. 1 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.). Jest to ustalenie decydujące dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż w jego konsekwencji przyjęto, iż sprzedaż tak dokonana nie uprawniała strony do zastosowania określonych mechanizmów ustawy. Otóż tym zasadniczym ustaleniom Rzecznik Praw Obywatelskich przeciwstawił pogląd, że jeszcze przed dokonaniem odprawy celnej sprzedaż ciągnika siodłowego podlegała podatkowi VAT, gdyż skład celny jest częścią Rzeczypospolitej Polskiej. Pogląd ten nasuwa zastrzeżenia, chociaż oczywiście bez kwestionowania, że składy celne są częścią terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Nie ma bowiem racji wnoszący rewizję nadzwyczajną, jeżeli uważa że dla sytuacji związanej z przywozem towaru na polski obszar celny - i jak ustalono w podstawie faktycznej zaskarżonego wyroku - zastosowania określonej procedury celnej (dozór celny w ramach składu celnego) - bez znaczenia pozostają przepisy prawa celnego w odniesieniu do stosunku podatkowo-prawnego. Tymczasem subsumcja ustawy podatkowej, w tym wypadku przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, powinna odpowiadać istniejącym okolicznościom faktycznym, w szczególności temu, że przedmiotowa sprzedaż została dokonana w trakcie procedury celnej i w składzie celnym traktowanym - stosownie do art. 31 ust. 3 powołanego wyżej Prawa celnego - jako zagranica. W tym kontekście należy zauważyć, że wskazana ustawa podatkowa wyraźnie odwołuje się do instytucji prawa celnego (por. art. 2 ust. 2 i art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.).

Jeżeli import towaru podlega opodatkowaniu VAT (art. 2 ust. 2), a obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dopuszczenia towaru do obrotu na polskim obszarze

celnym w rozumieniu przepisów o prawie celnym (art. 6 ust. 7), to nasuwa wątpliwości wykładnia przedstawiona w rewizji nadzwyczajnej, jakoby wcześniejsza (przed dopuszczeniem towaru na polski obszar celny) sprzedaż towaru dokonana w miejscu traktowanym jako zagranica, podlegała podatkowi VAT, i to tylko dlatego, że skład celny stanowi część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Takie stanowisko rewizji nadzwyczajnej oznaczałoby nieusprawiedliwione rozszerzenie zakresu ustawy o podatku od towarów i usług.

Zastrzeżenia nasuwa także stanowisko rewizji nadzwyczajnej dotyczące wykładni § 1 ust. 1 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1994 r. w sprawie zaniechania poboru podatku od towarów i usług od zakładów pracy chronionej, któremu to przepisowi Rzecznik Praw Obywatelskich nadał rozszerzające znaczenie polegające na objęciu, określoną w tym przepisie ulgą podatkową takich przypadków, kiedy obowiązek zapłaty podatku powstał na podstawie art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Nie jest tu wystarczającym argumentem to, że dopiero w wyniku nowelizacji powołanego zarządzenia wprowadzono do niego wyraźny przepis stanowiący, że określonej w zarządzeniu ulgi podatkowej nie stosuje się do kwot podatku wynikających z art. 33 ustawy. Tymczasem usprawiedliwiony wydaje się pogląd, że zobowiązanie do zapłaty kwoty określonej w fakturze wystawionej pomimo nieobjęcia danej sprzedaży obowiązkiem podatkowym (art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług) jest tak specyficzną formą zobowiązania, że nie powodowało ono nabycia przez podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek związany z tą sprzedażą. Jeżeli podatnik takiego prawa nie miał, to nie mógł uzyskać ulgi, o której mowa w § 1 ust. 1 powołanego zarządzenia, a jego nowelizacja tylko potwierdzała stan prawny.

Z powyższych przyczyn Sąd Najwyższy oddalił rewizję nadzwyczajną (art. 393<sup>12</sup> KPC).

=====