

Wyrok z dnia 8 maja 1998 r.

III RN 34/98

1. Koncesja ma charakter publicznoprawnego uprawnienia podmiotowego i z tej przyczyny co do zasady wyłączona jest z obrotu cywilnoprawnego.

2. Organ podatkowy wykonujący kompetencje wynikające z § 1 i 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług (Dz.U. Nr 39, poz. 175 ze zm.), obowiązany jest badać, czy podatnik takiego podatku jest "uprawnionym przewoźnikiem drogowym".

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 8 maja 1998 r. sprawy ze skargi Jolanty i Wacława K. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 18 listopada 1996 r. [...] w przedmiocie określenia podatku od towarów i usług za okres od czerwca 1994 r. do lipca 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 9 października 1997 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w S.W. decyzją z dnia 5 sierpnia 1996 r. [...] określił Jolancie i Wacławowi K. prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za okres od czerwca 1994 r. do lipca 1995 r. i równocześnie za miesiące od sierpnia do grudnia 1994 r. włącznie oraz za miesiące od lutego do maja 1995 r. włącznie i za miesiąc lipiec 1995 r. oraz naliczył odsetki (do daty wydania decyzji) od kwot, które zostały zwrócone podatnikom w oparciu o przedstawione

przez nich wyliczenia wynikające z deklaracji podatkowej, które następnie zostały skorygowane. Ponadto organ podatkowy ustalił także za miesiąc listopad 1994 r. sankcyjny podatek od towarów i usług z tytułu zawyżenia przez podatnika podatku naliczonego. W uzasadnieniu powyższej decyzji podano, że podatnik w okresie od czerwca 1994 r. do lipca 1995 r. wykonywał usługi transportu międzynarodowego w zakresie przewozu towarów samochodem marki „Volvo” [...] i traktował te usługi jako w całości objęte tzw. zerową stawką procentową (0%) podatku od towarów i usług, pomimo że nie posiadał on wymaganej prawem koncesji na transport międzynarodowy przy użyciu wymienionego samochodu. Bowiem koncesja [...] na świadczenie tego typu usług, która została przyznana na powyższy samochód w dniu 9 grudnia 1992 r., została wydana nie na rzecz podatników, lecz na rzecz Spółki Cywilnej „O.-P.-S.” z siedzibą w S.W. W tej sytuacji podatnicy Jolanta i Waclaw K. nie mogą być uznani za eksporterów usług transportu międzynarodowego, a usługi te - w części wykonywanej w kraju - nie mogą korzystać z opodatkowania według „0%” stawki podatkowej podatkiem od towarów i usług, ale podlegają opodatkowaniu tym podatkiem według stawki 22%. W odwołaniu od powyższej decyzji Waclaw K. zarzucił, że wprawdzie koncesja na wykonywanie transportu międzynarodowego samochodem marki „Volvo” [...] była wydana na rzecz Spółki Cywilnej „O.-P.-S.” z siedzibą w S.W., ale on był wówczas jednym ze współników tej Spółki, z której następnie wystąpił i w ramach rozliczenia swojego udziału otrzymał powyższy samochód wraz z koncesją. Podniósł także, że gdyby organy podatkowe zwróciły mu na to wcześniej uwagę mógłby stosować 22% stawkę podatku od towarów i usług za usługi świadczone na terenie kraju. Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 18 listopada 1996 r. [...] utrzymała w mocy wcześniejszą decyzję Urzędu Skarbowego w S.W. W uzasadnieniu tej decyzji, która wydana została na podstawie art. 10 ust. 2 i ust. 2a, art. 25 ust. 1 pkt 3, art. 27 ust. 4 i art. 27 ust. 5 pkt 2 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.) oraz na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług (Dz.U. Nr 39, poz. 175 ze zm.) i art. 138 § 1 pkt 1 KPA stwierdzono, że Waclaw K. występując ze Spółki cywilnej stał się odrębnym podmiotem gospodarczym i w tej sytuacji nie mógł się posługiwać koncesją udzieloną Spółce Cywilnej „O.-P.-S.” z siedzibą w S.W. Od tej decyzji Jolanta i Waclaw K. złożyli skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie, w której

zarzucili, że stanowisko organów podatkowych odmawiające im, w zaistniałej sytuacji wystąpienia ze Spółki cywilnej, prawa dalszego korzystania z koncesji przyznanej Spółce Cywilnej „O.-P.-S.” z siedzibą w S.W. oraz prawa stosowania „0%” stawki podatku od towarów i usług, jest wadliwe, bowiem ich zdaniem skarżący jako wspólnik tej Spółki cywilnej był równocześnie współposiadaczem przyznanej na jej rzecz koncesji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 9 października 1997 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 18 listopada 1996 r. [...]. W uzasadnieniu tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stanął w szczególności na stanowisku, że przy badaniu zasadności zastosowania przez podatnika preferencyjnej „0%” stawki podatkowej w podatku od towarów i usług, organy podatkowe upoważnione są jedynie do kontroli posiadanych przez podatnika dokumentów, o których mowa jest w § 5 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu usług, natomiast przepis art. 39 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, który dotyczy usług transportu międzynarodowego, nie odwołuje się do warunków i zasad wykonywania tychże usług. W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika stąd, że w zakresie obowiązku podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług, wystarczy jeżeli przewoźnik przedstawi organom podatkowym dokumenty, o których mowa w powołanym wyżej rozporządzeniu Ministra Finansów, wskazujące na faktyczne wykonywanie przez niego usługi, bez potrzeby wykazania, że posiada wynikające z koncesji formalne uprawnienia do świadczenia tego typu usług.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 2 kwietnia 1998 r. [...] złożył rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie, zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług (Dz.U Nr 39, poz. 175 ze zm.) i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Rzeszowie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że zarówno z przepisu art. 39 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, jak i z postanowienia § 2

ust. 1 pkt 1 powołanego rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług wynika, że posiadanie wymaganych obowiązującymi przepisami ustawowymi uprawnień przez przewoźnika drogowego jest niezbędnym warunkiem uznania transportu międzynarodowego za eksport usług. Art. 5 ustawy z dnia 29 lipca 1991 r. o warunkach wykonywania międzynarodowego transportu drogowego (Dz.U. Nr 75, poz. 332 ze zm.) stanowi, że działalność gospodarcza polegająca na wykonywaniu międzynarodowego zarobkowego transportu drogowego pojazdami samochodowymi zarejestrowanymi w kraju podlega koncesjonowaniu, a w art. 6 tej ustawy określone zostały warunki jakie musi spełnić przedsiębiorca, aby uzyskać taką koncesję. Skoro więc za „eksport usług” w zakresie transportu drogowego uznaje się usługi świadczone przez „uprawnionego przewoźnika” (§ 2 ust. 1 pkt 1 powoływanego rozporządzenia Ministra Finansów), to przyjąć należy, że jest bezsporne, iż podatnik świadczący takie usługi musi posiadać wymaganą prawem koncesję, a organy podatkowe są upoważnione do badania czy świadcząc rozliczane usługi spełniał on ten istotny warunek prawny. Równocześnie w rewizji nadzwyczajnej zwrócono uwagę, że w dotychczasowym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego utrwalone jest stanowisko prawne, wedle którego okoliczność, że podatnik nie posiada uprawnień w postaci wymaganej ustawą koncesji stanowi wystarczającą przyczynę odmowy zastosowania tzw. „0%” stawki preferencyjnej w podatku od towarów i usług odnośnie do tej części usługi, która jest wykonywana w kraju (np. wyrok z dnia 19 stycznia 1995 r. - SA/P 2689/94; wyrok z dnia 24 stycznia 1995 r. - SA/P 2799/94; wyrok z dnia 31 stycznia 1996 r. - SA/Bk 89/95). Tymczasem, w opinii rewizji nadzwyczajnej, zaskarżony wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejskiego w Rzeszowie: „godzi w politykę podatkową państwa i tym samym istotnie narusza również interes Rzeczypospolitej Polskiej”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona.

Stosownie do postanowienia art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o warunkach wykonywania międzynarodowego transportu drogowego (Dz.U. Nr 75, poz. 332 ze zm.), działalność gospodarcza polegająca na wykonywaniu międzynarodowego zarobkowego transportu drogowego pojazdami samochodowymi zarejestrowa-

nymi w kraju podlega koncesjonowaniu. Przy czym koncesji udziela się wyłącznie przedsiębiorcom, którzy spełniają zarówno podmiotowo, jak i przedmiotowo określone wymagania prawne, o których mowa w tej ustawie (art. 6 powołanej ustawy). Oznacza to, że koncesja na wykonywanie międzynarodowego zarobkowego transportu drogowego pojazdami samochodowymi zarejestrowanymi w kraju, ma znamiona publicznoprawnego uprawnienia przyznanego decyzją właściwego organu administracji państwowej - Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej indywidualnie oznaczonemu podmiotowi - przedsiębiorcy, który spełnia ustawowo określone wymagania (warunki). Wynika stąd, że koncesja ta ma charakter publicznoprawnego uprawnienia podmiotowego (osobistego) i z tej przyczyny co do zasady wyłączona jest z obrotu cywilnoprawnego (*ius extra commercium*).

Równocześnie stosownie do postanowienia art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.) przedsiębiorcą może być osoba fizyczna, osoba prawna, a także jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej (w tym między innymi spółka cywilna), o ile została ona utworzona zgodnie z przepisami prawa. Oznacza to, że w świetle obowiązującego porządku prawnego spółka cywilna w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej jest traktowana jako odrębny podmiot prawny (przedsiębiorca) i w tym zakresie nie może być utożsamiana z tworzącymi ją osobami fizycznymi (wspólnikami) (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 1991 r., SA/Wr 48/91 - ONSA 1991 r. nr 3-4, poz. 56 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 1996 r., II SA 1912-1913/94, Prawo Gospodarcze 1996 r. Nr 5, s.13 i nast.).

Z kolei § 1 i § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług eksportu i importu niektórych usług (Dz.U. Nr 39, poz. 175 ze zm.), które wydane zostało na podstawie przepisów 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.), stanowi, że za eksport usług uznaje się takie usługi w zakresie transportu międzynarodowego, które polegają na przewożeniu towarów przez uprawnionego krajowego przewoźnika drogowego. Oznacza to, że organ podatkowy wykonujący kompetencje wynikające z powołanej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym obowiązany jest badać, czy podatnik takiego podatku jest „uprawnionym przewoźnikiem drogowym”.

W świetle powyższych ustaleń dotyczących obowiązującego stanu prawnego nie ulega wątpliwości, że także w rozpoznawanej sprawie organy podatkowe obowiązane były do stwierdzenia czy podatnik świadczący takie usługi posiada wymaganą prawem koncesję. Dlatego trafny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej, że przyjęta w tym względzie przez Naczelnego Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku interpretacja obowiązujących przepisów prawnych, w myśl której organy podatkowe powinny w takim wypadku badać jedynie przedstawione przez podatnika dokumenty wskazujące na faktycznie wykonane usługi przewozowe, stanowi rażące naruszenie prawa. Skoro zaś w rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, że koncesję [...] na świadczenie usług przewozowych przy użyciu samochodu marki „Volvo” [...] uzyskała Spółka Cywilna „O.-P.-S.” z siedzibą w S.W., a nie indywidualnie jej wspólnicy (Jolanta i Wacław K.), to wynika stąd, że wspólnicy ci po wystąpieniu ze spółki cywilnej i przejęciu do swojej dyspozycji tego samego samochodu w ramach wzajemnych rozliczeń z pozostałymi wspólnikami tej spółki, nie mogli już korzystać z koncesji przyznanej spółce, a tym samym nie mogli też być traktowani jako „uprawnieni przewoźnicy drogowi”.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu 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. 393¹⁵ KPC orzekł, jak w sentencji.

=====