

Wyrok z dnia 13 czerwca 2002 r.

III RN 110/01

W stanie prawnym obowiązującym w 1997 r., "usługi organizowania wycieczek z kompleksowym programem imprez" podlegały opodatkowaniu według 7% stawki podatku od towarów i usług (art. 18 ust. 2 w związku z art. 4 oraz art. 15 ust. 1 i ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm., a także w związku z poz. 63.30.11. załącznika nr 3 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Dz.U. Nr 42, poz. 264 ze zm. oraz z art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.).

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Ryszarda Walczaka po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 czerwca 2002 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Turystyczno Handlowego „P.” Spółki z o.o. w S. na decyzję Izby Skarbowej w S. w przedmiocie podatku od towarów i usług za marzec 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie z dnia 26 października 2000 r. [...]

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

U z a s a d n i e

Decyzją z dnia 12 czerwca 1999 r. Inspektor Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej w S. określił Przedsiębiorstwu Turystyczno-Handlowemu „P.” Spółka z o.o. z siedzibą w S. wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za miesiąc marzec 1997 r. w kwocie 5.937 zł, wysokość zaległo-

ści podatkowej powstałej z tego tytułu w kwocie 238 zł oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że kontrolowana Spółka zaniżyła w czerwcu 1997 r. podatek należny od sprzedaży usług turystyki wyjazdowej (kompleksowych imprez turystycznych) do Tunezji, które były rozbijane na dwie usługi: pobyt i przelot - opodatkowane według różnych stawek podatku od towarów i usług (pobyt - 7 %, przelot - 0 %). Zgodnie z art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, usługi turystyki wyjazdowej traktowane są na równi z importem usług i opodatkowane podatkiem według stawki 7 %. Oferowane przez Spółkę „P.” „imprezy do Tunezji” miały charakter wycieczek zorganizowanych z kompleksowym programem imprez (symbol PKWiU 63.30.11). Inspektor Kontroli Skarbowej powołał się na wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), w których podano, że „usługi w zakresie organizowania wycieczek z kompleksowym programem imprez obejmują zazwyczaj transport pasażerów i bagażu, zakwaterowanie, zwiedzanie i podobne usługi”. Wyjaśnienia te wskazują na konieczność traktowania usług transportowych jako jednego z elementów usług wycieczkowych, a nie jako samoistnej usługi. Spółka „P.” nie była wprawdzie organizatorem wycieczek do Tunezji, sprzedając swoim klientom imprezy zakupione u innych organizatorów, jednakże ujmowała je w swoim katalogu imprez jako sprzedaż kompleksowej usługi turystycznej, a nie jako sprzedaż usługi transportu międzynarodowego w ogólnym pojęciu. Zdaniem Inspektora Kontroli Skarbowej, zarówno przedmiot opodatkowania, jak i stosowana stawka podatku od towarów i usług, muszą być nierozłącznie związane z końcowym efektem świadczonych czynności. Części składowe usługi nie mogą być przedmiotem odrębnego opodatkowania ani na gruncie statystycznym (wydane na podstawie ustawy o statystyce publicznej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług), ani na gruncie podatkowym. Usługa transportu nie może być zatem wyłączona z całości wycieczki i opodatkowana według stawki 0%. Spółka „P.” dokonywała rezerwacji i zakupu, a następnie sprzedaży wycieczek do Tunezji, gdy znała już konkretnego klienta indywidualnego, zdecydowanego na zakup całego oferowanego przez Spółkę świadczenia (wycieczki zagranicznej), a nie jego poszczególnych składników. Jako podstawę prawną decyzji wskazano art. 18 ust. 2 w związku z art. 4 pkt 5 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.).

Izba Skarbowa w Szczecinie, po rozpoznaniu odwołania podatnika, decyzją z dnia 6 września 1999 r. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. Również organ podatkowy drugiej instancji ocenił jako nieprawidłowe wyodrębnienie usług transportowych, ponieważ podatnik świadczył kompleksowe usługi turystyki wyjazdowej, łącznie z transportem. Świadczy o tym katalog imprez oferowanych klientom, obejmujących sprzedaż kompleksowej imprezy turystycznej - zarówno wycieczki zagranicznej (pobyt), jak i transportu lotniczego. Umowy zawierane z klientami dotyczyły skategoryzowanej usługi turystycznej wymienionej w PKWiU pod symbolem 63.30.11, nie zaś poszczególnych imprez częściowych składających się na nią. Izba Skarbowa nie podzieliła stanowiska Spółki „P.”, że w zakresie dotyczącym transportu lotniczego wykonywała ona usługi pośrednictwa związane z usługami transportu międzynarodowego, o których mowa w § 59 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.), ponieważ nie przedstawiła umowy pośrednictwa zawartej z przewoźnikiem powietrznym, a - wzięwszy pod uwagę praktykę gospodarczą - wątpliwe jest, aby przedsiębiorca mógł pośredniczyć w sprzedaży biletów lotniczych bez stosownej umowy: agencyjnej, zlecenia lub innej o podobnym charakterze, zawartej z przewoźnikiem powietrznym.

Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie wyrokiem z dnia 26 października 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej i poprzedzającą ją decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej z Urzędu Kontroli Skarbowej.

Sąd uznał za błędne stanowisko organów podatkowych łączące sprzedaż usług turystyki wyjazdowej (pobyt) z usługami transportu międzynarodowego do jednej kategorii podatkowej. Zdaniem Sądu, ustawa o podatku od towarów i usług obie te usługi traktuje rozdzielnie, ponieważ zgodnie z art. 4 pkt 5, usługi turystyki wyjazdowej określa jako import usług, opodatkowany stawką 7 % (art. 18 ust. 2 ustawy), natomiast zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy, wychodzącym poza definicję podaną w art. 4 pkt 6 ustawy, i przepisami wykonawczego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r., usługi transportu międzynarodowego zaliczone zostały do eksportu usług i objęte stawką 0 %. W okolicznościach rozpatrywanej sprawy, gdy oczywiste jest, że skarżąca Spółka nie była przewoźnikiem powietrznym, oferowane i sprzedawane przez nią międzynarodowe bilety lotnicze - wystawione przez uprawnionego przewoźnika na określoną trasę dla konkretnych pasażerów - stanowiły usługi pośrednictwa związane z usługami transportu międzynarodowego, uznawane

za eksport usług w rozumieniu § 53 ust. 3 i § 60 ust. 1 pkt 3 lit. b oraz § 62 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r., objęte stawką podatku 0 %. Brak pisemnej umowy z przewoźnikiem nie ma istotnego znaczenia, skoro sam fakt pośredniczenia w sprzedaży biletów lotniczych świadczy o istnieniu takiej umowy.

Rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejscowego w Szczecinie wniósł Minister Sprawiedliwości. Zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 4 pkt 2 i pkt 5, art. 15 ust. 1 i ust. 5, art. 18 ust. 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.) i w związku z § 59 ust. 3, § 60 ust. 1 pkt 3 lit. b, § 62 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 154, poz. 797 ze zm.) oraz art. 80 KPA i art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wskazano, że w rozpoznawanej sprawie sporne jest, czy sprzedając wycieczki zagraniczne skarżąca (Spółka „P.”) świadczyła usługę turystyki wyjazdowej, czy też usługę turystyki wyjazdowej i usługę transportu międzynarodowego osób i była uprawniona stosować stawkę podatku od towarów i usług wynoszącą 0 % do sprzedaży tej ostatniej usługi. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, materiał dowodowy zgromadzony w sprawie jednoznacznie wskazuje, że oferowane przez Spółkę usługi turystyki wyjazdowej miały charakter zorganizowanych wycieczek zagranicznych z kompleksowym programem, obejmującym usługi transportowe, hotelarskie, gastronomiczne, przewodnictwo. Usługi transportowe stanowiły jeden z elementów wchodzących w skład tzw. pakietu, czyli programu wycieczki. Przedmiotem zawieranych przez Spółkę umów z klientami była skategoryzowana usługa turystyczna wymieniona w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług pod symbolem 63.30.11, nie zaś poszczególne „usługi cząstkowe” składające się na nią, podlegająca stosownie do art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym opodatkowaniu według stawki 7 %. Przepis art. 15 ust.1 ustawy nie zawiera prawnych przesłanek, które pozwalałyby na wyłączenie z podstawy opodatkowania usługi głównej, rozumianej jako końcowy

efekt świadczonych czynności, niektórych „usług cząstkowych” wykonywanych w jej ramach i opodatkowanie ich inną stawką podatku od towarów i usług. Spółka bezpodstawnie dzieliła kwotę należną za świadczoną usługę turystyki wyjazdowej na dwie części i wyodrębniała transport zagraniczny ze stawką 0 % oraz wycieczkę ze stawką 7 %. W ocenie wnoszącego rewizję nadzwyczajną, charakter oferowanych przez skarżącą usług nie dawał podstaw do stosowania preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług. Także przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie uprawniały do wyodrębnienia ze świadczonych przez skarżącą usług transportu zagranicznego ze stawką 0 %, ponieważ Spółka, będąc wykonawcą usługi turystyki wyjazdowej, nie była podatnikiem podatku od towarów i usług od usługi transportu osób. Usługę międzynarodowego transportu osób świadczył przewoźnik powietrzny, natomiast Spółka, sprzedając usługę turystyki wyjazdowej za granicę, obejmującą również przewóz uczestników wycieczki, powinna traktować należność za zakupioną usługę transportową jako element kalkulacyjny ceny sprzedaży usługi kompleksowej - usługi turystyki wyjazdowej opodatkowanej stawką 7 %.

Zebrany materiał dowodowy nie pozwalał także na przyjęcie, że Spółka wykonywała usługi pośrednictwa związane z usługami transportu międzynarodowego, o których mowa w § 59 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. W uzasadnieniu zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej wskazano, że Spółka nie przedstawiła umowy pośrednictwa zawartej z przewoźnikiem powietrznym, a w świetle stosowanych w praktyce gospodarczej zasad wątpliwe jest, aby przedsiębiorca mógł pośredniczyć w sprzedaży biletów krajowych lub zagranicznych linii lotniczych bez zawartej umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze.

Z zestawienia art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (nakazującego dla określenia przedmiotu opodatkowania stosować klasyfikacje wydane na podstawie przepisów o statystyce państwowej) i art. 18 ust. 2 tej ustawy (nakazującego stosować stawkę podatku 7 % do świadczenia usług przez agencje turystyczne i pilotażu - zgodnie z załącznikiem nr 3 do ustawy) wynika zatem, że jeżeli agencja turystyczna świadczy usługi w zakresie organizowania wycieczek z kompleksowym programem imprez, to do tego rodzaju usług w zakresie ich opodatkowania podatkiem od towarów i usług stosuje się stawkę właściwą dla usługi

głównej. Z treści przepisów art. 15 ust. 1 i ust. 5 ustawy nie wynika również, aby możliwe było wyłączenie z podstawy opodatkowania usługi głównej, rozumianej jako końcowy efekt świadczonych czynności, niektórych usług częściowych, wykonywanych w jej ramach i opodatkowanie ich inną stawką podatku od towarów i usług. Koszt występujący zarówno samoistnie jako usługa, jak i jako element pomocniczy (koszt składowy) usługi głównej, powinien być opodatkowany z zastosowaniem stawki właściwej dla usługi głównej. Czynności pomocnicze w stosunku do działalności głównej nie są odrębnie klasyfikowane w ramach statystycznych zasad grupowań.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości, Sąd orzekający dokonał błędnej subsumcji stanu faktycznego pod przepisy § 59 ust. 3, § 60 ust. 1 pkt 3 lit. b i § 62 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w związku z art. 39 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, co doprowadziło go do błędnego wniosku, że podatnik oferował i sprzedawał międzynarodowe bilety lotnicze, które są dowodem wskazującym na świadczenie usług pośrednictwa związanych z usługami transportu międzynarodowego opodatkowanymi stawką podatku 0 %. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej kwestii jest sprzeczne z materiałem dowodowym sprawy, w związku z czym doszło do naruszenia art. 80 KPA. Jak wynika z zebranego materiału dowodowego, podatnik nie sprzedawał bowiem odrębnie biletów lotniczych. Przeczy temu treść umowy zawartej 14 stycznia 1997 r. przez Spółkę „P.” z Konsorcjum Polskich Biur Podróży, przewidująca sprzedaż przez skarżącą kompleksowych imprez turystycznych. Rozstrzygając skargę od decyzji Izby Skarbowej, Sąd nie ustosunkował się także do treści ofert kierowanych przez skarżącą do klientów i nie wskazał, z jakich przyczyn odmówił tym ofertom mocy dowodowej na okoliczność świadczenia przez podatnika kompleksowych usług turystycznych, ani też nie wyjaśnił, dlaczego przyjął za prawidłowy podział przez podatnika kompleksowych usług turystycznych na usługi częściowe obejmujące obok pobytu na wycieczce międzynarodowy transport lotniczy. Podział taki był dokonany przez podatnika jedynie na dowodach sprzedaży usługi, których treść sprzeczna była z ofertami zawartymi w katalogach oraz z umowami o świadczenie kompleksowych usług turystycznych. Brak odniesienia się do tych okoliczności oraz potraktowanie biletów lotniczych jako dowodu wskazującego na świadczenie przez skarżącą usług pośrednictwa w transporcie międzynarodowym rażąco narusza - zdaniem Ministra Sprawiedliwości - także art. 80 KPA oraz art. 328 § 2 KPC w związku z art. 59

ustawy o NSA, gdyż dowód ten nie został rozpatrzony we wzajemnej łączności z innymi dowodami, to jest umową z 14 stycznia 1997 r. oraz ofertami, na podstawie których zawierano umowy o świadczenie usług turystycznych z klientami. Przyjęcie poglądu, że podatnik odrębnie wykonywał usługi w zakresie organizowania wycieczek i odrębnie usługi pośrednictwa w transporcie międzynarodowym, prowadziłoby do wniosku, że również inne czynności składające się na kompleksowe usługi turystyczne, takie jak zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie mogłyby podlegać odrębnej sprzedaży i być osobno opodatkowane, co w sposób rażąco naruszałoby art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Wedle stanu prawnego obowiązującego w 1997 r., art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług stanowił, że „usługami” w rozumieniu tej ustawy są w szczególności także „usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów ustawy o statystyce państwowej”. W owym czasie usługi te określone zostały w wydanym na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.) rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie PKWiU z 1997 r., w załączniku do którego w tzw. grupowaniu w Sekcji I. w Dziale 63. (obejmującym między innymi „usługi agencji turystycznych”) pod poz. 63.30.11. wymieniono „usługi organizowania wycieczek z kompleksowym programem imprez”. Z kolei, stosownie do dyspozycji art. 18 ust. 2 w związku z art. 15 ust. 1 i ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług i zgodnie z załącznikiem nr 3 do tej ustawy, w stosunku do tak rozumianych usług turystycznych należało stosować 7% stawkę podatku od towarów i usług.

W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że Spółka „P.” świadczyła usługę w zakresie sprzedaży wycieczek z kompleksowym programem imprez, czego dowodzą ustalenia dokonane w toku postępowania przez organy podatkowe, a w szczególności to, że w katalogu swoich usług Spółka „P.” oferowała klientom między innymi wycieczkę do Tunezji, której cena - obok zakwaterowania na miejscu wypoczynku w Sousse, wyżywienia i ubezpieczenia, obsługi polskiego rezydenta i transferu pomiędzy lotniskiem i hotelem - obejmowała także przelot samolotem do miejsca wypoczynku i z powrotem. Tak sformułowana oferta w zakresie świadczonej przez Spółkę „P.” usługi była dla niej wiążąca (art. 66 § 1 KC) i w żadnym razie nie uzasadniała

wyłączenia z podstawy opodatkowania usługi głównej, w celu odrębnego („częstkowego”) fakturowania i odrębnego opodatkowania (0% stawką podatku od towarów i usług) usługi świadczonej w zakresie zakupu biletów lotniczych na przelot do miejsca wypoczynku i z powrotem. Należy mieć na uwadze i to, że w danym wypadku nie mogła mieć zastosowania 0% stawka podatku od towarów i usług, obejmująca także tzw. eksport usług, w tym usługi w zakresie transportu międzynarodowego (art. 4 pkt. 6 oraz art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług), ponieważ Spółka „P.” ani sama bezpośrednio nie świadczyła tego rodzaju usług, ani też w sensie prawnym nie świadczyła „usługi pośrednictwa” w tym zakresie, skoro brak jest jakichkolwiek dowodów na to, aby była ona związana z przewoźnikiem tego typu umową (§ 59 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 1995 r. w związku z art. 39 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a także art. 750 w związku z art. 734 i art. 96 oraz art. 735 KC). Stąd trafny okazał się także zarzut rewizji nadzwyczajnej, wedle którego: „Niewyjaśnienie tych okoliczności oraz potraktowanie biletów jako dowodu wskazującego na świadczenie usług pośrednictwa w transporcie międzynarodowym rażąco narusza także art. 80 KPA w związku z art. 328 § 2 KPC i w związku z art. 59 ustawy o NSA, gdyż dowód ten nie został rozpatrzony we wzajemnej łączności z innymi dowodami”.

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. 393¹⁵ KPC w związku z 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.) orzekł jak w sentencji.

=====