

Wyrok z dnia 28 listopada 2003 r.

III RN 137/02

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 28 listopada 2003 r. sprawy ze skargi Spółki z o.o. „H.” Spedycja - Transport Międzynarodowy na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 24 lipca 2000 r. [...] w przedmiocie podatku od towaru i usług za 1997 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 12 lutego 2002 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 12 lutego 2002 r. [...], oddalającej skargę Spółki z o.o. „H.” Spedycja - Transport Międzynarodowy w P. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 24 lipca 2000 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za 1997 r.

Wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie: art. 4 pkt 6, art. 18 ust. 3 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.), art. 39 tej ustawy oraz § 59 ust.3, 60 i 66 ust. 1 pkt 11 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.) a także art. 328 § 2 k.p.c. w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) jak również art. 27 ust. 1 tej ustawy. Wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona. W sprawie chodzi o rozstrzygnięcie jaką stawką podatku od towarów i usług (powoływanego dalej jako VAT) jest opodatkowana część usługi spedycji, która jest wykonywana poza terytorium Polski na zlecenie osoby krajowej.

Z niespornych okoliczności niniejszej sprawy wynika, że Spółka z o.o. „H.” Spedycja - Transport Międzynarodowy w P. (powoływana dalej jako Spółka „H.”) organizowała przewozy towarów z miejsca wyjazdu za granicą do miejsca przyjazdu w kraju wykorzystując w tym zakresie usługi przewoźnika krajowego i na zlecenie osoby krajowej. Spółka „H.” nie wykonywała wskazanych usług spedycyjnych własnymi środkami transportowymi. Spółka wystawiała zleceniodawcy krajowemu fakturę VAT, wyszczególniając w niej wartość usługi wykonywanej przez przewoźników krajowych na odcinku zagranicznym opodatkowany stawką VAT 0%, na odcinku krajowym zaś - stawką VAT 22%.

Według Naczelnego Sądu Administracyjnego zakładając, że usługi spedycyjne wykonywane przez skarżącą Spółkę stanowiły eksport usług, objętych z mocy art. 18 ust. 3 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., powoływanej dalej jako ustawa o VAT), stawką podatku 0% - usługi te winny również spełniać wymogi określone w § 60 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. powoływanego dalej jako rozporządzenie z dnia 21 grudnia 1995 r.). Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „zgodnie z treścią tego przepisu, za eksport usług uznaje się następujące rodzaje transportu międzynarodowego ... między innymi (określone w § 60 ust. 1 pkt. 5 rozporządzenia) usługi, o których mowa w § 59 ust. 1 pkt. 2, tj. z miejsca nadania za granicą do miejsca przeznaczenia w Polsce, polegające na przewozie towarów przez przewoźników wymienionych w pkt 1 na zlecenie osoby zagranicznej w rozumieniu prawa dewizowego, nie będącej podatnikiem. Dodatkowo § 66 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia stanowi, że opodatkowaniu podatkiem według stawki 0% podlegają także usługi, o których mowa w § 59 ust. 3, związane z usługami transportu międzynarodowego określone w § 60 ust. 1 i w § 61”. Jednoznaczne brzmienie powołanych wyżej przepisów wskazuje - zdaniem Na-

czelnego Sądu Administracyjnego - że opodatkowanie uprzywilejowaną stawką 0% uzależnione jest wprost od tego czy zleceniodawcą usługi jest osoba krajowa, czy zagraniczna. W niniejszej sprawie zaś niesporna jest okoliczność, że skarżąca Spółka wykonywała usługi spedycyjne w kraju na zlecenie osoby krajowej.

W ocenie Sądu Najwyższego, przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny nie wziął pod uwagę - słusznie podkreślonej w rewizji nadzwyczajnej - różnicy pomiędzy pojęciem eksportu i pojęciem usług zrównanych z eksportem. Pierwsze z tych pojęć jest zdefiniowane w art. 4 ust. 6 ustawy o VAT, który wskazuje, iż przez eksport usług rozumie się usługi wykonywane przez podatnika poza państwową granicą Rzeczypospolitej. Z kolei o usługach zrównanych z eksportem usług stanowi art. 39 ustawy o VAT. Przepis ten zalicza do eksportu usług również usługi wymienione w jego ust. 1 po warunkiem jednak, iż spełniają one wymagania określone w akcie wykonawczym wydanym na podstawie ustępu 2 tego artykułu (powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r.). Biorąc to pod uwagę należało stwierdzić, iż art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z § 59 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 oraz § 60 ust. 1 pkt 1 i 5 rozporządzenia z dnia 21 grudnia 1995 r. do usług zrównanych z eksportem usług zaliczył usługę spedycji międzynarodowej, związaną z usługami transportu międzynarodowego (§ 59 ust. 3), polegającą na przewozie towarów przez granicę Rzeczypospolitej Polskiej z miejsca wyjazdu (nadania) za granicą do miejsca przyjazdu (przeznaczenia) w Polsce (§ 59 ust. 1 pkt 2) przez przewoźnika krajowego (§ 60 ust. 1 pkt 1) na zlecenie osoby zagranicznej w rozumieniu prawa dewizowego, nie będącej podatnikiem (§ 60 ust. 1 pkt 5).

Wskazując na powyższe rozróżnienie pomiędzy pojęciem eksportu usług (art. 4 ust. 6 ustawy o VAT) i pojęciem usług zrównanych z eksportem usług (art. 39 ustawy o VAT) Sąd Najwyższy zważył, iż usługi świadczone przez Spółkę „H.” w ramach umowy spedycji, polegające na organizowaniu przewozu towarów z miejsca wyjazdu za granicą do miejsca przyjazdu w kraju przy wykorzystaniu w tym zakresie usługi przewoźnika krajowego i na zlecenie osoby krajowej, w zakresie w jakim były wykonywane poza granicą kraju mieściły się w definicji eksportu usług, zawartą w art. 4 ust. 6 ustawy o VAT. W kontekście zaś wypełniania przez te usługi definicji usługi zrównanej z eksportem usług zawartej w art. 39 ust. 1 i 2 ustawy o VAT Sąd Najwyższy zważył, iż z uwagi na okoliczność, że były one wykonywane na zlecenie osoby krajowej to nie mieściły się w tej definicji. Konkludując tę część rozważań należało

zatem stwierdzić, iż w przedmiotowym stanie faktycznym w ogóle nie miał zastosowania art. 39 ustawy o VAT a co za tym idzie również przepisy rozporządzenia z dnia 21 grudnia 1995 r.

Usługi świadczone przez Spółkę „H.” są natomiast objęte definicją eksportu usług, zawartą w art. 4 ust. 6 ustawy o VAT, ale tylko w tej części tych usług, która podlegała wykonaniu za granicą. Sąd Najwyższy zważył, iż słusznie zatem przyjęto w rewizji nadzwyczajnej, że do tej części usług będzie miał zastosowanie przepis art. 18 ust. 3 ustawy o VAT, zgodnie z którym w eksporcie usług stawka VAT wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 27 ust. 4 ustawy. W związku z tym zatem, jeżeli Spółka „H.” prowadziła dokumentację, która pozwalała na jednoznaczne ustalenie, jaka część usługi spedycji podlegała wykonaniu poza granicą kraju, a jaka część w kraju, to należało stwierdzić, iż część usługi spedycji, która była wykonywana poza terytorium Polski na zlecenie osoby krajowej na mocy art. 18 ust. 3 ustawy o VAT była opodatkowana stawką 0%.

Z tych względów na podstawie art. 393¹³ § 1 k.p.c. w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego ... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====