

Wyrok z dnia 6 marca 2002 r.

III RN 13/01

Świadczenie usług w zakresie transportu międzynarodowego na podstawie tzw. umowy pośrednictwa, dotyczącej towarów eksportowanych, objęte jest 0% stawką podatkową w podatku od towarów i usług, jeżeli następuje "w imieniu dającego zlecenie" (art. 39 ust. 1 pkt 1 i pkt 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. w związku z § 58 pkt 2, § 59 ust. 3, § 60 ust. 1 pkt 1 oraz § 66 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm. oraz art. 734 § 2 w związku z art. 750 KC).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 6 marca 2002 r. sprawy ze skargi Andrzeja R. i Marka R. - Spółki Cywilnej „K.” w O. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 28 kwietnia 1999 r. [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za luty, marzec, maj, czerwiec, sierpień 1998 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu za dnia 24 maja 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Pierwszy Urząd Skarbowy w O. decyzją z dnia 1 lutego 1999 r., wydaną na podstawie art. 21 § 3, art. 53 § 4 i art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) oraz art. 10 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.), określił Spółce cywilnej „K.” w W., której współnikami są Andrzej R. i Marek R., nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym za miesiące: luty 1998 r., marzec 1998 r. wraz z odsetkami, maj 1998 r. wraz z odsetkami, czerwiec 1998 r. wraz z odsetkami, sierpień 1998 r. wraz z odsetkami, a także ustalił dodatkowe zobowiązanie podatkowe w kwocie 3. 964, zł, odpowiadającej 30% kwoty zawyżenia. Decyzja ta opierała się na wynikach kontroli przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy, w czasie której stwierdzono, że Spółka „K.” między innymi: po pierwsze – zawyżyła wartość sprzedaży eksportowej, co stanowiło naruszenie art. 4 pkt 4 ustawy o podatku od towarów i usług; po drugie – dokonując sprzedaży nieprawidłowo stosowała stawkę podatku 0% w rezultacie „refakturowania” usług transportowych związanych z eksportem towarów, na rzecz podmiotu zagranicznego, które świadczone były przez przewoźnika – Spółkę z o. o. „Kd” – Spedytora Międzynarodowego; zgodnie bowiem z § 60 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024 – powoływanego nadal jako: rozporządzenie Ministra Finansów z 1997 r.), eksporter towarów ma prawo do uznania usług transportu międzynarodowego za eksport usług i do stosowania 0% stawki podatku od towarów i usług wówczas, gdy dokonuje przewozów towarów przy użyciu własnego środka transportowego i posiada dowód świadczenia tej usługi, o którym mowa jest w § 62 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 1997 r.; tymczasem, kontrolowana Spółka „K.”, jako eksporter towarów, nie świadczyła usług transportowych własnym środkiem transportu i dlatego też nie miała, zdaniem Urzędu Skarbowego, prawa refakturowania tych usług, a więc prawa do zastosowania 0% stawki podatku od towarów i usług, lecz powinna naliczyć podatek należny wedle stawki 22%; po trzecie – Urząd Skarbowy zakwestionował także prawo kontrolowanej Spółki „K.” do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, wynikający z faktur wystawionych przez Spółkę „Kd” za wykonanie usług transportowych, ponieważ faktury te potwierdzały czynności, które w dniu ich wystawienia nie zostały jeszcze wykonane; na podstawie dokumentów celnych i listów przewozowych stwierdzono bowiem, że przewoźnik wystawił Spółce „K.” faktury przed wykonaniem usług transportowych, a wobec tego – stosownie do § 5 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 1997 r. oraz art. 19 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług – faktury te nie mogły stanowić podstawy do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. W odwołaniu od powyższej decyzji Urzędu Skarbowego, współni-

cy Spółki „K.” zarzucili: po pierwsze – naruszenie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z § 66 ust. 1 pkt 11 oraz § 60 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 1997 r., wobec wadliwej wykładni tych przepisów i pominięcie faktu, że Spółka „K.” działała jako spedytor ze zlecenia podmiotu zagranicznego; po drugie – niewyjaśnienie wszystkich istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, wobec pominięcia znaczenia i skutków prawnych umowy z dnia 15 stycznia 1998 r. zawartej przez Spółkę „K.” z rosyjskim podmiotem gospodarczym – Jurijem M.M., na podstawie której Spółka „K.” świadczyła usługi spedycji międzynarodowej; po trzecie – bezzasadne zastosowanie sankcji z art. 27 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustalenie jej w sposób nieprawidłowy, czyli globalnie a nie indywidualnie, w odniesieniu do zakwestionowanej deklaracji w podatku od towarów i usług.

Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 28 kwietnia 1999 r., wydaną na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej: po pierwsze – uchyliła zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego i określiła odmienne kwoty zaległości podatkowych Spółki „K.” w podatku od towarów i usług wraz z odsetkami za miesiące: luty 1998 r., marzec 1998 r., maj 1998 r., czerwiec 1998 r. i sierpień 1998 r.; po drugie – uznała za zasadne odwołanie w części dotyczącej zakwestionowanego przez Urząd Skarbowy prawa do obniżenia przez Spółkę „K.” podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wystawionych przez Spółkę „Kd” za wykonanie usług transportowych, stwierdzając, iż nie ma najmniejszych wątpliwości, że czynności udokumentowane tymi fakturami zostały wykonane; po trzecie – uznała za przedwczesne odliczenie w marcu 1998 r. podatku naliczonego, dokonane wprawdzie na podstawie faktury z dnia 26 marca 1998 r., ale w sytuacji gdy wywóz z terytorium kraju nastąpił dopiero w dniu 3 kwietnia 1998 r., a więc Spółka „K.” powinna tę fakturę rozliczyć za miesiąc kwiecień; po czwarte – Izba Skarbowa podzieliła stanowisko Urzędu Skarbowego, że Spółka „K.” nie spełniała wymaganych prawem przesłanek, które uprawniają do stosowania 0% stawki w podatku od towarów i usług przy refakturowaniu usług transportu międzynarodowego, ponieważ nie jest uprawnionym przewoźnikiem ani też nie eksportowała towarów przy użyciu własnego środka transportowego; po piąte – Izba Skarbowa stwierdziła, że umowa zawarta w dniu 15 grudnia 1997 r. przez Spółkę „K.” z rosyjskim podmiotem gospodarczym nie jest umową spedycji w rozumieniu art. 794 § 1 KC, skoro w danym wypadku czynności spedytorskie miały być dokonywane na koszt sprzedającego, czyli odpłatnie bez wynagrodzenia, a ponadto na fakturach

rosyjskiego kontrahenta widnieje jedynie należność za transport, nie ma natomiast wzmianki o płatności za inne czynności, które sprzedający zobowiązał się dokonać na własny koszt. W skardze Spółki „K.” na powyższą decyzję zarzuciła ona między innymi, że Izba Skarbowa bezpodstawnie wykluczyła potraktowanie przedstawionej przez skarżącą „umowę z dnia 15 stycznia 1998 r.” jako dowodu w sprawie oraz nie słusznie odmówiła uznania uprawnienia Spółki „K.” do naliczenia 0 % stawki podatku od towarów i usług z tytułu pośrednictwa w organizacji wywozu sprzedanego towaru za granicę oraz refakturowania kosztów tego transportu na kontrahenta rosyjskiego.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 24 maja 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w O. w części, w jakiej nie uwzględniała ona zarzutów skarżącego. W uzasadnieniu tego wyroku, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w szczególności, że zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem art. 10 ust. 2, art. 26 oraz art. 27 ust. 1 i ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem: po pierwsze – zgodnie z powołanymi przepisami, organ podatkowy był obowiązany wydać odrębne decyzje podatkowe dotyczące każdego miesiąca i w każdej z nich powinien określić wysokość zobowiązania podatkowego (kwoty do zwrotu różnicy podatku) oraz dokonać ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego; jeżeli natomiast organ podatkowy wydał jedną decyzję, to wymiar podatku za każdy miesiąc powinien zawierać obydwa wymienione wyżej elementy; po drugie – Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że Spółka „K.” nie świadczyła usługi spedycji międzynarodowej i nie działała jako spedytor na zlecenie podmiotu zagranicznego, skoro bowiem pkt 4 umowy z dnia 15 stycznia 1998 r. zawartej pomiędzy Spółką „K.” a firmą rosyjską zawierał klauzulę zobowiązującą sprzedającego do dokonania na własny koszt wszelkich czynności związanych z właściwym załadunkiem towaru do kontenera, to tym samym wykluczał prawo do wynagrodzenia za czynności spedycyjne, a w konsekwencji Spółka „K.” nie miała prawa, przy refakturowaniu kosztów transportu, do opodatkowania kosztów swych usług podatkiem od towarów i usług według stawki 0%; po trzecie – Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że organ podatkowy wydając zaskarżoną decyzję nie naruszył ani art. 187 § 1, ani też art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejskowego we Wrocławiu z dnia 24 maja 2000 r. [...], zarzucając rażące naruszenie: po pierwsze – art. 1 i art. 21 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym

(Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.), „wobec nie ustosunkowania się do zarzutu skargi co do braku uzasadnienia prawnego dla zakwestionowania przez organy podatkowe dopuszczalności refakturowania przez stronę skarżącą kosztów usługi międzynarodowego transportu kolejowego świadczonej przez upoważnionego przewoźnika, przy jednoczesnym istnieniu przesłanek wskazujących na możliwość uwzględnienia tego zarzutu”. Jakkolwiek bowiem w ustawie o podatku od towarów i usług oraz w przepisach wykonawczych do tej ustawy nie występuje instytucja tzw. refakturowania, to jednak pojęcie „refakturowania” znane jest w żargonie gospodarczym i dotyczy sytuacji, w której „podmioty gospodarcze rozliczając między sobą dokonywane transakcje, wyłączały z rachunku odzwierciedlającego cenę usługi część kosztów, które ponosiły w związku z wykonywaniem wzajemnych świadczeń. Kosztami tymi kontrahent był obciążany w formie tzw. ‘not księgowych’. Nota księgowa wskazywała, że po stronie podmiotu dokonującego odsprzedaży nie występował zysk (obrót). Wprowadzenie podatku VAT uniemożliwiło dalsze stosowanie ‘not księgowych’, których miejsce zajęła ‘faktura’. Charakterystyczną cechą refakturowania jest przenoszenie kosztów bez jakichkolwiek narzutów – bez jakiegokolwiek ‘wartości dodanej’, będącej istotnym elementem konstrukcji podatku VAT. Pojęcie refakturowania pojawiło się w dokumentach urzędowych Ministra Finansów, np. w wytycznych Ministerstwa Finansów z dnia 28 maja 1993 r. w sprawie ewidencji podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego i obrotowego (Dziennik Urzędowy Ministra Finansów Nr 9, poz. 41). Stwierdzono w pkt VII.8., co następuje: ‘Rozliczenie VAT z tytułu kosztów wyłożonych przez sprzedawcę mającego numer identyfikacyjny w imieniu nabywcy posiadającego także taki numer, a następnie refakturowanych, dokonuje się i rozlicza według ogólnych zasad stosowanych przy sprzedaży i zakupie’. W praktyce organów podatkowych i Naczelnego Sądu Administracyjnego dopuszczano możliwość refakturowania sprzedaży takich kategorii dóbr, jak energia elektryczna, usługi telekomunikacyjne i radiokomunikacyjne, przy spełnieniu dwóch przesłanek: odsprzedaż następuje po cenie zakupu, podmiot dokonujący sprzedaży wystawia fakturę VAT uwzględniającą stawkę podatku VAT lub zwolnienie od VAT, które widnieją w fakturze pierwotnego sprzedawcy, a więc stawkę przedmiotowo właściwą przy sprzedaży danej usługi”. Stąd w rewizji nadzwyczajnej wyprowadzony został wniosek, że tzw. refakturowanie jest dopuszczalne, o ile w konkretnym wypadku spełnione zostały następujące warunki: „z umowy między stronami, z których jedna strona drugiej stronie wystawia refakturę, wynika że koszt ściśle określonego w tej umowie dobra

(usługi), np. energii elektrycznej, usługi telekomunikacyjnej, ubezpieczenia rzeczy, nie będzie stanowił elementu świadczenia, do którego spełnienia jest zobowiązana określona strona umowy; koszt tego dobra (usługi), który poniosła jedna strona umowy zostanie ujęty w formie refaktury; stawka podatku od towarów i usług, określona w fakturze, zostanie uwzględniona bez zmian w refakturze”. W rewizji nadzwyczajnej podniesiono w tym kontekście, że w rozpoznawanej sprawie nie budziło wątpliwości ani organów podatkowych, ani też Naczelnego Sądu Administracyjnego to, że Spółka „Kd” była uprawniona do świadczenia usług przewozu międzynarodowego, opodatkowanych stawką 0% oraz że wykonała te usługi, które zostały udokumentowane fakturami, a ich koszt był następnie przedmiotem refakturowania. Równocześnie, rewidujący wyraził pogląd, iż trafnie przyjął Naczelny Sąd Administracyjny, że umowa Spółki „K.” z przedsiębiorcą rosyjskim „nie jest umową spedycji międzynarodowej w świetle przepisów polskiego prawa” oraz „że poszczególne usługi o charakterze spedycyjnym mogą być zakwalifikowane między innymi jako umowa zlecenia lub umowa o dzieło albo jako rodzaj umowy nienazwanej (*contractus innominatus*), do której – zgodnie z art. 750 KC – stosować należy odpowiednio przepisy dotyczące zlecenia”. Otóż, w opinii rewizji nadzwyczajnej, przedsiębiorca rosyjski – „Jurij M., zlecając organizację transportu, nie oczekiwał, że przewozu dokona jego kontrahent, lecz wykładnia umowy z dnia 15. 01. 1998 r. pozwala na ustalenie, że zawarł z Andrzejem R. i Markiem R., jako współnikami Spółki ‘K.’, umowę zawierającą elementy: (1) umowy zlecenia, w ramach której przyjmujący zlecenie (wspólnicy Spółki ‘K.’) zobowiązali się do zawarcia dla dającego zlecenie (Jurija M.) umowy przewozu zakupionych towarów (załadowanych do kontenera) z O. do K. (art. 734 KC), w konsekwencji czego, Spółka „K.” zawarła stosowną umowę ze Spółką „Kd” i następnie także dokonała przelewu zapłaty wprawdzie we własnym imieniu, lecz na koszt zleceniodawcy, który na poczet tych wydatków był zobowiązany do wyłożenia z góry równowartości połowy należności drugiej strony umowy, czego następstwem było też refakturowanie należności przez Spółkę „K.” na zleceniodawcę; (2) umowy o świadczenie usług, do której mają zastosowanie przepisy o zleceniu (art. 750 KC), polegającej na nieodpłatnym załadunku towarów do kontenera i dokonaniu wszelkich czynności związanych z załadunkiem (bez ich sprecyzowania)”. W rewizji nadzwyczajnej podkreślono także, iż Naczelny Sąd Administracyjny nie rozważył też tego, „czy z innych przyczyn stanowisko skarżących odnośnie stawki podatku VAT, było bezzasadne”, a organy podatkowe nie ustaliły, czy czynności wykonane przez

Spółkę „K.” były wymienione w załączniku do obowiązującego wówczas rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. Nr 42, poz. 264 – powoływanego nadal jako: rozporządzenie w sprawie PKWiU), wedle którego pośrednictwo w zakresie transportu międzynarodowego, podobnie jak spedycja międzynarodowa, podlegało stawce VAT 0%.

Po drugie - art. 2 ust. 1 - 3 w związku z art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, „w wyniku przejścia do porządku na ustaleniami organów podatkowych co do tego, że: a) strona skarżąca faktycznie świadczyła usługi w rozumieniu tej ustawy i to opodatkowane stawką 22%, a nie odsprzedawała – po cenie zakupu, przy zastosowaniu stawki VAT właściwej dla sprzedawcy usługi – usługę zakupioną u uprawnionego przewoźnika, który rzeczywiście dokonał usługi, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w rozumieniu jakie pojęciu usługi transportu międzynarodowego nadawało się (w okresie, którego sprawa dotyczy) w § 59 ust. 1 i 3 oraz w § 60 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r.”.

Po trzecie – art. 122, art. 124, art. 187 § 1, art. 191, art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, „w związku z brakiem dokonania przez organy podatkowe ustaleń faktycznych i prawnych, które uzasadniałyby pozbawienie strony prawa do refakturowania kosztów międzynarodowego transportu kolejowego”.

W konsekwencji, rewizja nadzwyczajna na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA wnosi o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu – Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest zasadna. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej sprzedaż i świadczenie usług, do których zaliczane są również usługi w zakresie transportu towarów (art. 2 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 4 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług – także w brzmieniu obowiązującym w 1998 r. oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie PKWiU, Dz.U. Nr 42, poz. 264 ze zm.). Równocześnie, stosownie do dyspozycji art. 39 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z § 58 - § 60 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku

akcyzowym (Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.), 0 % stawką podatkową w podatku od towarów i usług objęte zostały między innymi „usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów”, w tym także wtedy, gdy świadczone są one na podstawie „umowy zlecenia” lub „umowy pośrednictwa” dotyczącej towarów eksportowanych (art. 39 ust. 1 pkt 1 i pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z § 58 pkt 2, § 59 ust. 1 pkt 1 i ust. 3, § 60 ust. 1 pkt 1 oraz § 66 ust. 1 pkt 11 powyższego rozporządzenia Ministra Finansów). Należy mieć przy tym na uwadze to, iż obowiązująca w tych wypadkach 0 % stawka podatkowa ma w istocie charakter wyjątku, wobec powszechnie obowiązujących wyższych stawek w podatku od towarów i usług, a w tej sytuacji przepisy te powinny być interpretowane i stosowane w sposób ścisły (*exceptiones non sunt extendendae*). Odnosi się to również do wymagań prawnych, jakim – w świetle obowiązującego polskiego porządku prawnego – powinny czynić zadość umowy, na podstawie których takie usługi (w tym także „usługi transportowe w zakresie transportu międzynarodowego”) „związane bezpośrednio z eksportem towarów” lub „dotyczące towarów eksportowanych” (§ 58 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów) są świadczone. I tak, w wypadku umowy zlecenia, w braku odmiennych postanowień tej umowy, przyjmuje się, że „zlecenie obejmuje umocowanie do wykonania czynności w imieniu dającego zlecenie”, przy czym nie uchybia to przepisom o formie pełnomocnictwa (art. 734 § 2 KC). Z mocy wyraźnego postanowienia art. 750 KC, podobnie rzecz się ma także w wypadku innych rodzajów umów o świadczenie usług, które nie są uregulowane innymi przepisami (*contracti innominati*), bowiem w tej sytuacji stosuje się do nich odpowiednio przepisy dotyczące umowy zlecenia. Dotyczy to więc w szczególności również „umowy pośrednictwa”, jako umowy nienazwanej.

W rozpoznawanej sprawie jest poza sporem, że: po pierwsze – na podstawie zawartej w dniu 15 stycznia 1998 r. umowy z kontrahentem rosyjskim – przedsiębiorcą Jurijem M., która dotyczyła sprzedaży rzeczy oznaczonych co do gatunku – towarów sanitarno-instalacyjnych, sprzedawca – Spółka „K.” przyjęła na siebie obowiązek dokonania na własny koszt wszelkich czynności związanych z właściwym załadunkiem sprzedanego towaru do kontenera oraz „organizację transportu” sprzedanego towaru na trasie O. – K. na koszt kupującego; oraz po drugie – następnie, Spółka „K.” wywiązała się z przyjętego zobowiązania poprzez dokonanie wyboru przewoźnika – Spółki „Kd” i zawarcie z nią we własnym imieniu umowy przewozu towaru, na podstawie której przewoźnik wystawił Spółce „K.” fakturę za wykonaną usługę. W

świetle obowiązujących przepisów prawnych oznacza to, że ani treść umowy pomiędzy Spółką „K.” i jej rosyjskim kontrahentem – przedsiębiorcą Jurijem M., ani też sposób realizacji wynikającego z tej umowy zobowiązania Spółki „K.” w zakresie organizacji transportu sprzedanego przez nią towaru do Rosji, nie posiadały znamion prawnych ani „umowy zlecenia”, ani innej nienazwanej umowy o świadczenie usług (w tym także „umowy pośrednictwa”), skoro w danym wypadku Spółka „K.” zawarła ze Spółką „Kd” umowę o wykonanie usługi transportu kolejowego sprzedanego towaru „we własnym imieniu”, a nie w imieniu swego rosyjskiego kontrahenta, a tym samym po prostu wywiązała się z obowiązku ciążącego z mocy prawa na sprzedawcy (art. 544 § 1 KC). W konsekwencji, wykluczało to także dopuszczalność tzw. refakturowania, a więc *de facto* zastosowania przez Spółkę „K.” wobec kontrahenta rosyjskiego 0 % stawki w podatku od towarów i usług z tytułu zorganizowanego przez nią transportu sprzedanego towaru do Rosji. Oznacza to tym samym, że oczywiście nietrafna okazała się sformułowana w rewizji nadzwyczajnej ocena prawna sugerująca, że w świetle obowiązujących przepisów prawnych zawarta w dniu 15 stycznia umowa pomiędzy Spółką „K.” i kontrahentem rosyjskim, w zakresie w jakim dotyczyła obowiązku zorganizowania przez Spółkę „K.” przewozu sprzedanego towaru do Rosji, zawierała elementy „umowy zlecenia” (art. 734 KC) oraz „umowy o świadczenie usług, do której mają zastosowanie przepisy o zleceniu” (art. 750 KC), a w tej sytuacji – jako usługa pośrednictwa w zakresie transportu międzynarodowego – podlegała ona 0 % stawce w podatku od towarów i usług.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹² 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.

=====