

I FSK 173/16 - Wyrok

Data orzeczenia	2017-12-15
Data wpływu	2016-02-01
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Agnieszka Jakimowicz Danuta Oleś /przewodniczący sprawozdawca/ Marek Kołaczek
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	I SA/Wr 1507/15
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2016 nr 0 poz 710; art. 19a ust. 3; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Danuta Oleś (sprawozdawca), Sędzia NSA Marek Kołaczek, Sędzia del. WSA Agnieszka Jakimowicz, Protokolant Marek Wojtasiewicz, po rozpoznaniu w dniu 15 grudnia 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej C. Sp. z o. o. z siedzibą w Z. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 14 października 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 1507/15 w sprawie ze skargi C. Sp. z o. o. z siedzibą w Z. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 14 kwietnia 2015 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od C. Sp. z o. o. z siedzibą w Z. na rzecz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej kwotę 180 (słownie: sto osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Zaskarżonym wyrokiem z 14 października 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1507/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił skargę C. sp. z o.o. z siedzibą w Z. na interpretację Ministra Finansów z 14 kwietnia 2015 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

C. sp. z o.o. (dalej: "spółka" lub "skarżąca") złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług transportowych oraz ustalenia właściwego kursu do przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej na złote. Wskazała, że jest podatnikiem VAT zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny, który w ramach prowadzonej działalności świadczy m.in. usługi transportu. Spółka zamierza zawrzeć z kontrahentami porozumienia, które będą przewidywały rozliczenia okresowe tzn. wynagrodzenie z tytułu świadczonych usług w danym okresie rozliczeniowym (np. miesięcznym), które będzie płatne w określonym terminie po zakończeniu tego okresu. Zatem w związku ze świadczonymi usługami ustalone zostaną następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń. W związku z tym strona zamierza wystawiać w tym zakresie jedną fakturę VAT dokumentującą świadczone usługi w danym okresie rozliczeniowym, zrealizowane na rzecz danego kontrahenta, gdzie datą wykonania usługi będzie ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie. Również w przypadku usług rozliczanych w walucie obcej strona do przeliczenia na złote kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania zamierza stosować średni kurs ogłoszony przez NBP poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego ustalonego z danym kontrahentem. Strona wskazała, że istnieje możliwość wyszczególnienia momentu rozpoczęcia i zakończenia świadczonej usługi transportowej, jak również ustalenia ilości dokonywanych w miesiącu transportów. Z uwagi jednak na dużą ilość świadczonych usług transportowych i częstą

zmiennosc zleceń, gromadzenie tych danych w skali miesiąca rodziłoby wiele utrudnień związanych z koniecznością gromadzenia dodatkowej dokumentacji, w związku z czym strona zamierza zawrzeć z kontrahentem, na rzecz którego świadczy usługi, porozumienie o rozliczaniu okresowym przedmiotowych usług w trybie np. miesięcznym, co ułatwi obu stronom transakcji prowadzenie działalności, a równocześnie jest zgodne z przepisami prawa. Strona otrzymuje w miejscu rozładunku towaru dokument, z którego wynika rodzaj, ilość oraz termin dostarczania towaru.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie: czy strona do wykonywanych usług transportu, dla których ustalone będą z kontrahentami (np. w formie porozumienia) następujące po sobie terminy płatności, może zastosować art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: "ustawa o VAT"), tj. przepis, który stanowi, że usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia ww. usług, a kursem właściwym dla przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, wyrażonych w walucie obcej na złote, będzie kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego?

Zdaniem strony w sprawie będzie miał zastosowanie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, a w konsekwencji strona będzie mogła wystawić jedną fakturę na wszystkie czynności dokonane w okresie rozliczeniowym, a jeśli faktura będzie wystawiona w walucie obcej, to do wszystkich transakcji zastosuje ten sam kurs przeliczenia waluty. Podkreślono, że przy świadczeniu usług transportowych przez stronę właściwym dla przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, wyrażonych w walucie obcej na złote, będzie kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego (zgodnie z art. 31a ust. 1 ustawy o VAT). Strona może również wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego.

W interpretacji indywidualnej organ uznał stanowisko strony za nieprawidłowe. Odwołał się do treści art. 2 pkt 6, art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 19a ust. 1, 3 i 4 ustawy o VAT i zauważył, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2014 r., dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego nie ma zupełnie znaczenia chwila wystawienia faktury dokumentującej dokonaną sprzedaż. W art. 19a ust. 3 ustawy o VAT ustawodawca wprowadził unormowanie w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do "usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń", czyli takiej usługi, która jest zwykle wykonywana w sposób ciągły przez pewien czas natomiast rozliczenie należności za nią następuje w ramach okresu. Zauważono, że art. 19a ust. 3 ustawy o VAT jest konsekwencją skorzystania przez ustawodawcę krajowego z możliwości jaką daje art. 64 ust. 2 akapit trzeci dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr L 347, s. 1 ze zm.; dalej: "dyrektywa 112"), zgodnie z którym państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym i drugim, dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok. Organ wskazał, że sprzedaż o charakterze ciągłym polega na świadczeniach ciągłych podatnika, obejmujących pewne stałe zachowania w czasie trwania stosunku obligacyjnego, zaspokajające interes odbiorcy tych świadczeń, poprzez ich trwałość – pod względem czasowym i funkcjonalnym – charakter oraz cechujące się niemożliwością wyodrębnienia powtarzających się czynności podatnika, co jest

charakterystyczne dla świadczeń ciągłych (okresowych). "Sprzedaż o charakterze ciągłym" będzie wtedy, gdy dostawa lub usługa jest stale w fazie wykonywania, tj. wykonywana jest nieprzerwanie przez czas trwania umowy, i w której jednoznacznie można określić jedynie moment rozpoczęcia jej świadczenia, natomiast moment jej zakończenia (definiowanego wykonania) nie jest z góry określony, lecz jest wyznaczony przez datę obowiązywania umowy między kontrahentami. Przesłanek tak zdefiniowanej "sprzedaży o charakterze ciągłym" nie spełnia świadczenie dających się wyodrębnić usług świadczonych w ramach długofalowej umowy o współpracy, gdzie usługi te są wykonywane na rzecz danego klienta na każdorazowe, sprecyzowane zlecenie przewozowe. W sprzedaży o charakterze ciągłym nie chodzi o samą częstotliwość świadczeń (która niewątpliwie w sprawie zachodzi), lecz o trwałość świadczenia (jego nieprzerwalność), tj. pozostawanie w fazie wykonywania. Pod pojęciem sprzedaży "ciągłej" należy więc rozumieć wynikające ze zobowiązania o charakterze ciągłym, świadczenie polegające na stałym i powtarzalnym (trwałym) zachowaniu się strony zobowiązanej do świadczenia.

Strona we wniosku wskazała, że istnieje możliwość wyszczególnienia momentu rozpoczęcia i zakończenia świadczonej usługi transportowej, jak również ustalenia ilości dokonywanych w miesiącu transportów. Zatem, strona na podstawie posiadanych dokumentów może dokładnie określić moment rozpoczęcia i zakończenia świadczonych przez siebie usług transportowych na rzecz każdego zleciennodawcy. W konsekwencji organ uznał, że przy świadczeniu usług transportu przez spółkę, właściwym dla przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania wyrażonych w walucie obcej na złote będzie średni kurs danej waluty obcej ogłoszony przez NBP (lub ostatni kurs wymiany opublikowany przez EBC) na ostatni dzień poprzedzający dokonanie każdej odrębnej usługi transportu, a nie – jak twierdzi spółka – kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego.

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa organ stwierdził brak podstaw do zmiany przedmiotowej interpretacji indywidualnej.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu interpretacji indywidualnej spółka zarzuciła naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię, tj. art. 19a ust. 3 ustawy o VAT oraz prawa procesowego, tj. art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 613.; dalej: "Ordynacja podatkowa"). W uzasadnieniu skarżąca podkreśliła, że świadczone przez nią usługi transportowe mieszczą się w regulacji art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał skargę za niezasadną. Uzasadniając orzeczenie wskazał, że słusznie organ zauważył, że art. 19a ust. 3 ustawy o VAT stanowi implementację art. 64 ust. 2 dyrektywy 112. Świadczenie usług, w odniesieniu do których usługobiorca zobowiązany jest do zapłaty VAT zgodnie z art. 196, a które są wykonywane w sposób ciągły przez okres dłuższy niż jeden rok i nie są związane z wpłatą zaliczki lub płatnościami w tym okresie, uważa się za dokonane z upływem każdego roku kalendarzowego do czasu zakończenia świadczenia usług. Art. 19a ust. 3 ustawy o VAT odnosi się do usług, które mają charakter ciągły. Świadczy o tym wykładnia językowa, która przewiduje szczególny obowiązek podatkowy w sytuacji, gdy usługa jest w fazie wykonywania przez określony czas, w takiej sytuacji przyjmuje się, że obowiązek taki powstaje nie w momencie wykonania usługi lecz z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się ustalone przez strony transakcji płatności lub rozliczenia.

W ocenie Sądu organ podatkowy trafnie uznał, że taka sytuacja nie zaistniała w sprawie albowiem skarżąca przyznała, że istnieje możliwość wyszczególnienia momentu rozpoczęcia i zakończenia świadczonej usługi transportowej, jak również ustalenia ilości dokonywanych w

miesiącu transportów. Dodatkowo wskazano, że spółka otrzymuje w miejscu rozładunku towaru dokument, z którego wynika rodzaj, ilość oraz termin dostarczania towaru, a na podstawie posiadanych dokumentów może dokładnie określić moment rozpoczęcia i zakończenia świadczonych przez siebie usług transportowych na rzecz każdego zleceniodawcy. Skoro zatem bez większych przeszkód można wyszczególnić zarówno moment rozpoczęcia poszczególnych świadczeń, jak i ich zakończenie oraz określić jednoznacznie przedmiot i zakres, którego dotyczy poszczególna usługa transportowa, to w sprawie mamy do czynienia ze świadczeniami jednorazowymi, dokonywanymi w ustalonych okresach czasu, które – realizowane pod konkretne zamówienia – można wyodrębnić jako samodzielne świadczenia, określone jednoznacznie co do przedmiotu transportu oraz czasu, czy miejsca ich realizacji. Tym samym w sprawie nie mamy do czynienia z usługami ciągłymi, a w konsekwencji z możliwością zastosowania art. 19a ust. 3 ustawy o VAT.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniosła spółka. Wyrok zaskarżyła w całości, zarzucając naruszenie prawa materialnego tj. art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, poprzez dokonanie błędnej wykładni ww. przepisu. Wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości oraz zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniosł o jej oddalenie i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Spór w sprawie powstał na tle art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, który stanowi, że usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Stosownie do art. 19a ust. 4, przepis powyższy stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, z wyjątkiem dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

Zdaniem strony w sprawie będzie miał zastosowanie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, a w konsekwencji strona będzie mogła wystawić jedną fakturę na wszystkie czynności dokonane w okresie rozliczeniowym, a jeśli faktura będzie wystawiona w walucie obcej, to do wszystkich transakcji zastosuje ten sam kurs przeliczenia waluty. Podkreślono, że przy świadczeniu usług transportowych przez stronę właściwym dla przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, wyrażonych w walucie obcej na złote, będzie kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień okresu rozliczeniowego (zgodnie z art. 31a ust. 1 ustawy o VAT).

Ze stanowiskiem spółki nie zgodził się organ interpretacyjny, który stwierdził, że do stanu faktycznego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie znajdzie zastosowania art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Według organu skoro strona wskazała, że istnieje możliwość wyszczególnienia momentu rozpoczęcia i zakończenia świadczonej usługi transportowej, jak również ustalenia ilości dokonywanych w miesiącu transportów to na podstawie posiadanych dokumentów może dokładnie określić moment rozpoczęcia i zakończenia świadczonych przez siebie usług transportowych na rzecz każdego zleceniodawcy.

Odnosząc się do istoty zarysowanego sporu wyjaśnić należy, że art. 19a ust. 3 ustawy o VAT stanowi implementację przepisów odnoszących się do usług ciągłych zawartą w art. 64 ust. 2 dyrektywy 112, na co słusznie zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji. W uzasadnieniu projektu do ustawy z 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013, poz. 35) wprowadzającej do art. 19a ustawy o VAT stwierdzono, że zmiany zawarte w projekcie ustawy zmieniającej mają w sposób pełniejszy odzwierciedlać postanowienia dyrektywy 112. W szczególności w zakresie usług ciągłych porządkują i upraszczają przepisy w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego. W art. 19a ust. 1 ustawy o VAT zawarta została generalna zasada głosząca, że obowiązek podatkowy powstawać będzie z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Zgodnie z tą regulacją podatek staje się wymagalny w miesiącu dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi i co do zasady zostanie rozliczony za ten okres rozliczeniowy. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej stwierdzono, że "nowe podejście oznacza rezygnację z dotychczasowego generalnego powiązania momentu powstania obowiązku podatkowego również z datą wystawienia faktury. Ponadto w art. 19a ust. 3 przyjęto w przypadku usług, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznawano je za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tych usług. Takie podejście realizuje postanowienia dyrektywy 112 zawarte w art. 64. Natomiast w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem, w danym roku nie upływałyby terminy płatności lub rozliczeń, proponuje się, aby uznawać je za wykonane z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tych usług (art. 19a ust. 3 zdanie drugie). (...) Takie określenie momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług o charakterze ciągłym odpowiada przepisom dyrektywy 112".

Prawodawca unijny w art. 64 ust. 2 dyrektywy 112 nie posługuje się pojęciem "usług o charakterze ciągłym", czy "usług ciągłych", lecz zwrotem "wykonywane w sposób ciągły" (ang. continuous supplies of goods). Zgodnie z tym przepisem dostawy towarów wykonywane w sposób ciągły przez okres dłuższy niż jeden miesiąc kalendarzowy, które są wysyłane lub transportowane do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu tych towarów i które dostarczane są ze zwolnieniem z VAT lub które przemieszczane są ze zwolnieniem z VAT do innego państwa członkowskiego przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa, zgodnie z warunkami określonymi w art. 138, uważa się za dokonane po upływie każdego miesiąca kalendarzowego do czasu zakończenia dostawy towarów. Świadczenie usług, w odniesieniu do których usługobiorca zobowiązany jest do zapłaty VAT zgodnie z art. 196, a które są wykonywane w sposób ciągły przez okres dłuższy niż jeden rok i nie są związane z wpłatą zaliczki lub płatnościami w tym okresie, uważa się za dokonane z upływem każdego roku kalendarzowego do czasu zakończenia świadczenia usług. Państwa członkowskie mogą postanowić, że w niektórych przypadkach, innych niż określone w akapicie pierwszym i drugim, dostawy towarów lub świadczenie usług dokonywane w sposób ciągły przez pewien okres, uważa się za dokonane z upływem okresów nie dłuższych niż jeden rok.

Dyrektywa 112 we wskazanym wyżej przepisie określa szczególne zasady ustalania obowiązku podatkowego w odniesieniu do świadczeń o charakterze ciągłym. Skoro art. 19a ust. 3 ustawy o VAT stanowi implementację art. 64 ust. 2 dyrektywy 112, to przepis ten należy przede wszystkim interpretować zgodnie z wykładnią prowszólnotową. Zauważyć też należy, że przepis prawny należy interpretować z uwzględnieniem jego miejsca w systematyce aktu normatywnego, w którym jest on zawarty (zob. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 74). Jeżeli dana jednostka redakcyjna [...] zawiera dwa zdania, to treść zdania drugiego musi pozostawać w ścisłym związku ze zdaniem poprzedzającym (pierwszym)" (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 5/09,

OTK Z.U. 2012, seria A, nr 1, poz. 5). Jeśli zatem ustawodawca postanowił uregulować daną kwestię w dwóch zdaniach tego samego ustępu, to mając na uwadze § 55 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283), należało przyjąć, że taka redakcja przepisu świadczy o wzajemnym powiązaniu i braku odrębności unormowanej w ten sposób treści. Wykładnia gramatyczna tego przepisu wsparta też wykładnią prowspólnotową przemawia więc za tym, że przepis ten ma odniesienie jedynie do świadczeń wykonywanych w sposób ciągły.

Ustawodawca krajowy nie zdefiniował w przepisach ustawy o VAT pojęcia tzw. usługi ciągłej czy usługi świadczonej w sposób ciągły. Nie uczynił tego również prawodawca unijny. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wielokrotnie analizowano powyższe zagadnienie stwierdzając, że o usługach ciągłych można mówić tylko wtedy, gdy poszczególnych czynności usługodawcy nie sposób wyodrębnić. Innymi słowy nie można określić, kiedy kończą się pewne świadczenia, a kiedy następne się rozpoczynają (zob. wyrok NSA z 28 października 2016 r., sygn. akt I FSK 425/15 oraz z 19 marca 2015 r., sygn. akt I FSK 215/14 i wskazane tam inne orzeczenia - dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dalej: "CBOSA"). Wskazywano zarazem, że kwestia oceny, czy dane usługi mają charakter ciągły, analogicznie jak w przypadku świadczeń kompleksowych, wymaga odniesienia się każdorazowo do konkretnego stanu faktycznego. Przy interpretacji art. 19a ust. 3 ustawy o VAT nie można bowiem pomijać tego, że zdanie drugie zawarte w tym przepisie jest rozwinięciem zdania pierwszego, gdyż określa jedynie termin wykonania usługi ciągłej świadczonej przez okres dłuższy niż rok, dla której w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń. Jest więc ono dopełnieniem zdania pierwszego. Ze sformułowania zawartego w zdaniu pierwszym tego przepisu "... usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące terminy płatności lub rozliczeń" wyraźnie wynika, że zdanie to nie ma odniesienia do wszystkich usług lecz tylko tych, które mają charakter ciągły. Chodzi bowiem o usługi, które ze względu na swą istotę wymagają ustalenia terminu płatności lub rozliczeń.

W rezultacie rację należy przyznać Sądowi pierwszej instancji oraz organowi, że w sytuacji gdy skarżąca przyznała, że istnieje możliwość wyszczególnienia momentu rozpoczęcia i zakończenia świadczonej usługi transportowej, jak również ustalenia ilości dokonywanych w miesiącu transportów i spółka otrzymuje w miejscu rozładunku towaru dokument, z którego wynika rodzaj, ilość oraz termin dostarczania towaru, a na podstawie posiadanych dokumentów może dokładnie określić moment rozpoczęcia i zakończenia świadczonych przez siebie usług transportowych na rzecz każdego zleceniodawcy to nie są to usługi ciągłe. Skoro bez większych przeszkód można wyszczególnić zarówno moment rozpoczęcia poszczególnych świadczeń, jak i ich zakończenie oraz określić jednoznacznie przedmiot i zakres, którego dotyczy poszczególne usługi transportowe, to będą to świadczenia jednorazowe, dokonywane w ustalonych okresach czasu, które – realizowane pod konkretne zamówienia – można wyodrębnić jako samodzielne świadczenia, określone jednoznacznie co do przedmiotu transportu oraz czasu czy miejsca ich realizacji. Nie ma zatem w sprawie zastosowania art. 19a ust. 3 ustawy o VAT.

W konsekwencji nie zasługują na uwzględnienie zarzuty dotyczące naruszenia art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, poprzez dokonanie błędnej wykładni. Zarówno Sąd pierwszej instancji jaki organ interpretacyjny prawidłowo przyjęły, że przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji zdarzenia przyszłego nie będzie można zakwalifikować jako usługi ciągłej.

W związku z powyższym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając niezasadność zarzutu skargi kasacyjnej, na podstawie art. 184 P.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 P.p.s.a.

