

Uchwała z dnia 23 listopada 1994 r.
III AZP 6/94

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Janusz Łętowski (sprawozdawca), Andrzej Wróbel, Sędzia SA: Andrzej Kijowski,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, w sprawie ze skargi "I.A." Spółka Cywilna w T. na decyzję Izby Skarbowej w S. z dnia 16 września 1993 r., [...] w przedmiocie ustalenia podatku obrotowego za rok 1992, po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym dnia 23 listopada 1994 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez Naczelną Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu postanowieniem z dnia 25 sierpnia 1994 r. [...] do rozstrzygnięcia w trybie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.

Czy użyte w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1983 r., Nr 43, poz. 191 ze zm.) wyrażenie ustawowe "sprzedaż wyrobów i usług na eksport" obejmuje usługi świadczone w kraju na rzecz zagranicznych kontrahentów, czy też określenie "usługi na eksport" dotyczy wyłącznie usług wykonywanych przez obywateli polskich na rynku zagranicznym ?

p o d j ą ł następującą uchwałę:

Sprzedaż usług na eksport w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (jednolity tekst: Dz. U. z 1983 r, Nr 43, poz. 191 ze zm.) dotyczy usług wykonywanych w kraju z przeznaczeniem na rynek zagraniczny.

U z a s a d n i e

Stan faktyczny sprawy, która spowodowała przedstawienie Sądowi Najwyższemu przez Naczelną Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości (art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a.) przedstawiał się następująco:

Spółka "I.A." w 1992 r. świadczyła usługi agencyjno-przedstawicielskie na rzecz kontrahentów zagranicznych i z tego tytułu wpłacili oni na jej rzecz prowizję w kwocie 1.418.738.000 zł. Od tej kwoty Spółka nie odprowadziła podatku obrotowego, odczytując art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku obrotowym, jako ustawowe zwolnienie od podatku obrotowego. Poglądu tego nie podzielił Pierwszy Urząd Skarbowy w S. i decyzją z dnia 3 czerwca 1993 r. wymierzył Spółce podatek obrotowy według 10% stawki w kwocie 141.876.000 zł.

Izba Skarbowa w S. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego, wyrażając następujący pogląd prawny: "Przez usługi na eksport należy rozumieć wykonywanie usług na rynku zagranicznym lub wywóz usług za granicę - w drodze odprawy celnej. Jeżeli usługa nie została w ten sposób wywieziona za granicę należy przyjąć, że została skonsumowana przez cudzoziemca w Polsce, a zatem bez względu na status odbiorcy i uiszczenie przez niego należności w dewizach, usługa nie może być zaliczana do eksportowych i podlega podatkowi obrotowemu z mocy art. 1 ust. 1 ustawy".

W skardze wniesionej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka zakwestionowała stanowisko organów podatkowych obu instancji i zarzuciła im wadliwą interpretację pojęcia "usługi na eksport".

Zgodnie ze stanowiskiem przedstawiającego Sądowi Najwyższemu zagadnienie

prawne Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozstrzygnięcie powyższej sprawy zależy przede wszystkim od właściwej interpretacji wyrażenia ustawowego "sprzedaż usług na eksport", zawartego w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy. Pogląd organów podatkowych, jakoby zwolnione od podatku obrotowego były usługi świadczone poza obszarem Polski, pozostaje w sprzeczności z treścią art. 1 ust. 1 ustawy, wyłączającego spod działania ustawy działalność usługową, wykonywaną poza granicami kraju. Żądając udowodnienia odprawy celnej eksportowanych usług, organy podatkowe nie sprecyzowały bliżej, jakiego rodzaju usługi wymagają odprawy celnej, a nadto popadają w kolizję z § 2 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych oraz nie będących jednostkami gospodarki społecznej osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, ulg, zwolnień i trybu płatności tego podatku (Dz. U. z 1991 r., Nr 38, poz. 165). Zgodnie z brzmieniem § 2 ust. 1 pkt 3 tego rozporządzenia do sprzedaży wyrobów i usług na eksport, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy zalicza się również działalność usługową w zakresie pośrednictwa handlowego w eksporcie. Z kolei ust. 2 § 2 rozporządzenia stanowi, że przeznaczenie wyrobu lub usługi na eksport ustala się na podstawie zawartej umowy lub oświadczenia złożonego przez nabywcę lub jednostkę pośredniczącą. Podatnik świadczył usługi agencyjne, których definicja zawarta jest w art. 758 k.c. Umowa agencyjna polega na zobowiązaniu do pośredniczenia przy zawieraniu umów oznaczonego rodzaju za wynagrodzeniem w postaci prowizji. Bezspornym było, że podatek obrotowy wymierzony został od prowizji, uiszczonej przez przedsiębiorców zagranicznych w dewizach.

Ustawa z dnia 15 lutego 1989 r. - Prawo dewizowe (Dz. U. Nr 6 poz. 33 zm.) w art. 9 pkt 5 stanowi, że zezwolenia dewizowego wymaga dokonywanie w kraju płatności w wartościach dewizowych za... świadczone usługi i pracę. Art. 12 ust. 1 ustawy nakłada na osoby krajowe w obrocie z zagranicą obowiązek pobierania należności za usługi w walucie obcej za pośrednictwem banku dewizowego. Taką procedurę stosowała Spółka, wskutek czego nie popadła w kolizję z prawem dewizowym. Nie sposób zakładać, że unormowania zawarte w ustawie o podatku obrotowym i w prawie dewizowym są z sobą sprzeczne i bez zezwolenia dewizowego Spółka nie mogła zawierać umów z obcokrajowcami i pobierać od nich wynagrodzenia w dewizach, do czego w konsekwencji prowadzi stanowisko organów podatkowych. Jednakże w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażane są również i odmienne poglądy. Przykładem może być opublikowany w Nr 9 "Wokandy" z 1992 r. s. 22-24 wyrok NSA z dnia 18 lutego 1992 r., SA-P-1914/91 który eksponuje tezę, według której "użyte w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy z 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym - pojęcie sprzedaży usług na eksport - oznacza usługi wykonywane na rynku zagranicznym". Tego rodzaju stanowisko spotkało się z negatywną oceną w piśmiennictwie (por. glosa opublikowana w nr 10/1992, s. 16 "Przeglądu Podatkowego" autorstwa M. Aleksandrowicza i M. Grzybowskiego).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 12 powołanej wyżej ustawy o podatku obrotowym z 16 grudnia 1972 r. zwolniona jest od tego podatku m.in. "sprzedaż wyrobów i usług na eksport". Zaś zgodnie z przepisem § 2 ust. 1 pkt 3 również powołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. pod pojęciem "sprzedaży usług na eksport" należy rozumieć także "działalność usługową w zakresie pośrednictwa handlowego w eksporcie". Problem, który wzbudził wątpliwości Naczelnego Sądu Administracyjnego i spowodował przedstawienie Sądowi Najwyższemu zagadnienia prawnego można sprowadzić do dylematu: czy o "eksportowym" charakterze wykonywanych usług decyduje miejsce, w którym one są wykonywane (oznaczałoby to, że muszą być one

wykonywane za granicą, a więc poza terytorium Polski), czy też przynależność państwowa usługobiorcy, który powinien być kontrahentem zagranicznym (natomiast sama usługa mogłaby być wykonywana także w Polsce). Jak wynika z uzasadnienia przedstawionemu Sądowi Najwyższemu zagadnienia, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek w Poznaniu przychyliła się raczej do drugiego z przedstawionych wyżej stanowisk, przytaczając przemawiające za nim argumenty.

Argumenty powyższe - zdaniem Sądu Najwyższego - są przekonujące, a stanowisko sugerowane przez Naczelny Sąd Administracyjny odpowiada co do istoty prawu.

Słuszny jest przede wszystkim pogląd, że w świetle art. 1 ust. 1 powołanej wyżej ustawy z 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym może podlegać tylko i wyłącznie działalność wykonywana na terenie Polski. Jeżeli zaś tak, to oczywiście wszelkie usługi wykonywane poza granicami Polski nie mogą podlegać takiemu opodatkowaniu, a w takiej sytuacji samo założenie, iż "eksportowy" charakter usługi mógłby w rozumieniu tejże ustawy oznaczać, iż miałyby ona być wykonywana poza Polskę, wykracza poza kategorię logiczno-prawnego rozumowania. Sprawa ta bowiem jest przez ustawę a limine przesądzona w negatywny sposób, a zatem jeden z dwóch członów tak ujętej alternatywy nie wchodzi w ogóle w rachubę. Ale skoro tak, to logiczną konsekwencją tego rozumowania jest również i to, że przewidziane osobnym przepisem przez ustawę zwolnienie od podatku obrotowego "usług na eksport" musi oczywiście dotyczyć usług wykonywanych na obszarze Polski, inaczej bowiem przepis art. 3 ust. 1 pkt 12 cytowanej ustawy byłby bez żadnej wątpliwości zbędny. Takiego zaś założenia przyjmować nie należy.

W takiej sytuacji, by uznać, iż obciążenie podatkiem obrotowym usług wykonywanych na terenie Polski na rzecz kontrahentów zagranicznych jest w świetle powyższej ustawy uzasadnione, konieczne byłoby przyjęcie, iż usługi te mogą mieć charakter tzw. "eksportu wewnętrznego" (taką bowiem możliwość dopuszcza in fine powołany przepis art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy). Tę możliwość z kolei wyklucza jednak cytowane wyżej rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r, wyłączające w § 2 ust. 1 pkt 3 spod obciążeń podatkiem obrotowym wszelką działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie pośrednictwa handlowego w eksporcie. Zaś wykładnia rozszerzająca przepisów podatkowych w zakresie ustalenia obciążeń podatkowych jest - w świetle ustalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego - niedopuszczalna.

Sąd Najwyższy podziela również pogląd NSA-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu co do tego, iż przyjęcie odmiennego stanowiska musiałoby zakładać sprzeczność unormowań przepisów cytowanej ustawy o podatku obrotowym z przepisami również cytowanego wyżej prawa dewizowego z 1989 r. Jest to jednak tylko dodatkowy argument, przemawiający za prawidłowością sugestii przedstawionych przez Naczelny Sąd Administracyjny.

W tej zatem sytuacji, na zasadzie art. 391 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. Sąd Najwyższy zajął stanowisko jak w sentencji uchwały.

=====