

Postanowienie z dnia 22 lutego 1995 r.
III ARN 10/94

Cofnięcie rewizji nadzwyczajnej powinno być oceniane z punktu widzenia dopuszczalności tej czynności według kryteriów określonych w art. 203 § 4 k.p.c.

Przewodniczący SSN: Jerzy Kwaśniewski, Sędziowie SN: Józef Iwulski, Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca),

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 22 lutego 1995 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Robót Geotechnicznych i Inżynieryjnych "H." w K. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 29 października 1992 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego za 1991 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie z dnia 1 czerwca 1993 r. [...]

p o s t a n o w i ł:

u m o r z y ć postępowanie z rewizji nadzwyczajnej.

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

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 1 czerwca 1993 r. [...] uchylił decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 29 października 1992 r. [...] utrzymującą w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w K. z dnia 23 czerwca 1992 r. W uzasadnieniu wyroku Sąd Administracyjny stwierdził, że skarżące przedsiębiorstwo, odmiennie niż to przyjęły organy skarbowe obu instancji, podlega zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 49, poz. 216 ze zm.), zwanej niżej "ustawą z 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych", ponieważ podlega podatkowi tego samego rodzaju na terytorium Republiki Federalnej Niemiec. Ponadto "C." Spółka z o.o. - "Biuro w L." spełnia wszelkie wymogi zakładu w rozumieniu art. 5 umowy między Polską Rzeczypospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie dnia 18 grudnia 1972 r. (Dz. U. z 1975 r., Nr 31, poz. 163), zwanej niżej "umową w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu", także w odniesieniu do podmiotów gospodarczych, które - podobnie jak skarżące przedsiębiorstwo - wykonują usługi na terytorium RFN w powiązaniu z CHZ "C.". Zdaniem Sądu bez znaczenia jest charakter prawny tych powiązań, ale wykonywanie robót, osiąganie zysk i faktyczne korzystanie przez to przedsiębiorstwo z Biura w L.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, w której zaskarżonemu wyrokowi zarzucił rażące naruszenie art. 2 pkt 1 i art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 7 umowy między

Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Warszawie dnia 18 grudnia 1972 r. (Dz. U. z 1975 r., Nr 31, poz. 163) oraz naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej i wniósł o uchylenie tego wyroku i oddalenie skargi. Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną strona skarżąca nie prowadziła na terytorium Republiki Federalnej Niemiec samodzielnej działalności gospodarczej i nie występowała tam jako odrębny podmiot gospodarczy, a tym samym jako odrębny podmiot opodatkowania. Umowę o dzieło bowiem z kontrahentem zagranicznym jako zleceniodawcą zawarła Centrala Handlu Zagranicznego "C." Spółka z o.o. w K. jako zleceniobiorca; Spółdzielnia "H." nie była stroną tej umowy.

Zawartą umowę o dzieło z CHZ "C." realizował przez polskich wykonawców, w tym przez skarżącą Spółdzielnię. Stosunki między tymi podmiotami zostały określone umowami, które jednak nie miały wpływu na status tej Spółdzielni, w szczególności zaś nie czyniły jej podmiotem podlegającym obowiązkowi podatkowemu na terytorium Republiki Federalnej Niemiec. Stosunki prawne na terytorium RFN istniały wyłącznie między CHZ "C." - Biuro w L. a niemieckimi urzędami finansowymi. W konsekwencji nie można przyjąć, że Spółdzielnia "H." jest przedsiębiorstwem prowadzącym działalność na terenie RFN w rozumieniu art. 7 ust. 1 powołanej umowy międzynarodowej. Takim przedsiębiorstwem jest natomiast CHZ "C.", które prowadząc działalność na terytorium RFN poprzez położony tam zakład zostało tam opodatkowane podatkiem dochodowym, stosownie do tegoż art. 7 ust. 1 umowy.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości organy podatkowe prawidłowo uznały dochód osiągnięty w 1991 r. przez skarżącą za podlegający w całości opodatkowaniu w Polsce w oparciu o generalną zasadę wyrażoną w art. 2 ust. 1 powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjmując, że do podatnika nie mają zastosowania przepisy umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu.

Zaskarżone orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego narusza ponadto interes Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem w jego wyniku Skarb Państwa został pozbawiony znacznej sumy, co w sytuacji znacznego deficytu budżetowego nie może być akceptowane.

Sąd Najwyższy postanowieniem z dnia 29 marca 1994 r., III ARN 10/94 na podstawie art. 13 pkt 4 i art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (jednolity tekst: Dz. U. z 1994 r., Nr 13, poz. 48) przedstawił składowi siedmiu sędziów Sądu Najwyższego następujące zagadnienie prawne: Czy w świetle art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: Dz. U. z 1991 r., Nr 49, poz. 216 ze zm.) w związku z art. 7 ust. 1 umowy między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec z dnia 18 grudnia 1972 r. w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, (Dz. U. z 1975 r., Nr 31, poz. 163) wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są dochody przedsiębiorstwa mającego siedzibę w Polsce ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli działalność tego przedsiębiorstwa jest wykonywana na terytorium Republiki Federalnej Niemiec za pośrednictwem położonego tam zakładu innego przedsiębiorstwa, zgodnie z zawartą między nimi umową.

W ocenie Sądu Najwyższego na tle stanu faktycznego w rozpoznawanej sprawie pojawiły się poważne wątpliwości dotyczące treści art. 9 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy o

podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 7 ust. 1 umowy międzynarodowej. Sąd Najwyższy stwierdził, że podstawą zwolnienia podatników od podatku dochodowego na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy jest ustalenie, że dochody te podlegają w obcym państwie podatkowi tego samego rodzaju, a państwo to postępuje według zasad wzajemności co do takich samych dochodów ze źródeł położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada ta nie ma jednak zastosowania, gdy umowa między Rzeczpospolitą Polską a tym państwem zawiera postanowienia odmienne. Zdaniem Sądu Najwyższego umowa między RP a RFN w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu zawiera postanowienia odmienne od zawartych w art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy, a zatem w odniesieniu do strony skarżącej należy stosować postanowienia powyższej umowy międzynarodowej. W świetle art. 7 ust. 1 tej umowy warunkiem zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych jest prowadzenie przez polskie przedsiębiorstwo działalności na terytorium RFN przez położony tam zakład, bowiem tylko wtedy osiągnięte w ten sposób zyski podlegają opodatkowaniu w tym państwie i tylko podleganie podatkowi tego samego rodzaju w rozumieniu art. 7 ust. 1 umowy wypełnia dyspozycję art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy. Zdaniem składu Sądu Najwyższego rozpatrującego sprawę, w tej kwestii nasuwają się poważne wątpliwości wyrażone w przedstawionym składowi siedmiu sędziów Sądu Najwyższego zagadnieniu prawnym. Z akt sprawy wynika bowiem bezspornie, że Spółdzielnia "H." nie prowadziła na terytorium RFN działalności poprzez położony tam zakład w rozumieniu art. 5 umowy. Poważne wątpliwości budzi natomiast kwestia wypełnienia dyspozycji art. 7 ust. 1 umowy w takiej sytuacji, w której polskie przedsiębiorstwo prowadzi na terytorium RFN działalność gospodarczą przez położony tam i spełniający warunki z art. 5 tej umowy zakład innego polskiego przedsiębiorstwa, a zawarta między nimi umowa stwierdza, że płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wykonywanej na terytorium RFN przez to pierwsze przedsiębiorstwo działalności będzie zakład drugiego przedsiębiorstwa.

Sąd Najwyższy w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 13 października 1994 r., III AZP 2/94 (OSNAPiUS 1995 nr 4 poz. 42) stwierdził, że w świetle art. 7 ust. 1 i art. 5 umowy między Rzeczpospolitą Polską z art. 7 ust. 1 umowy między Polską Rzeczpospolitą Ludową a Republiką Federalną Niemiec z dnia 18 grudnia 1972 r. w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, (Dz. U. z 1975 r., Nr 31, poz. 163), wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są dochody przedsiębiorstwa mającego siedzibę w Polsce, ze źródeł przychodów znajdujących się w Republice Federalnej Niemiec uzyskane za pośrednictwem położonego tam zakładu innego przedsiębiorstwa, jeżeli na podstawie decyzji niemieckiego organu podatkowego uiszcza ono jeden z podatków wymienionych w art. 2 ust. 3 pkt 2 umowy. Sąd Najwyższy nie podzielił zapatrywania wyrażonego w uzasadnieniu postanowienia zwykłego składu Sądu Najwyższego z dnia 29 marca 1994 r., jakoby wspomniana umowa międzynarodowa zawierała postanowienia odmienne od wymagań ustanowionych w art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie jest to bowiem odmienność co do zasady wzajemnego opodatkowania podmiotów gospodarczych prowadzących swą działalność na obszarze jednego z tych państw, lecz jedynie unormowanie uzupełniające uregulowania ustawowe. W ocenie składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego art. 5 umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu nie ustanawia warunku, by zakład,

w którym wykonuje się działalność przedsiębiorstwa stanowił jego własność. Chodzi wyłącznie o to, by placówka ta miała charakter stały. Ponadto wykładni pojęcia "zakład" nie należy dokonywać według przepisów prawa polskiego, lecz należy uznać za miarodajne w tej kwestii stanowisko niemieckich organów podatkowych, które uznały, że przychód wykonawcy został uzyskany za pośrednictwem zakładu w rozumieniu art. 5 tej umowy. Zdaniem Sądu Najwyższego istotne, nieomal rozstrzygające znaczenie dla odpowiedzi na przedstawione zagadnienie prawne miał fakt uiszczenia przez skarżącą Spółdzielnię podatku wymierzonego przez kompetentny organ podatkowy Republiki Federalnej Niemiec.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 16 lutego 1995 r. [...] cofnął rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z dnia 1 czerwca 1993 r. [...].

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące rewizji nadzwyczajnej nie regulują wprost sytuacji, w której podmiot wnoszący rewizję nadzwyczajną cofa tę rewizję, lecz zawierają odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o rewizji (art. 423 § 1 zdanie pierwsze k.p.c.). Należy zatem w przedmiocie złożonego wniosku orzec na podstawie art. 393 §2 k.p.c., który stanowi, że w razie cofnięcia rewizji sąd rewizyjny, jeżeli uzna, że cofnięcie jest dopuszczalne, umarza postępowanie w sprawie. Należy podzielić stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uzasadnieniu postanowienia z dnia 16 lutego 1994 r. III ARN 64/93, że czynność cofnięcia rewizji nadzwyczajnej powinna być oceniona z punktu widzenia dopuszczalności tej czynności według kryteriów określonych w art. 203 § 4 k.p.c., gdyż art. 393 § 1 k.p.c. stanowi, że jeżeli nie ma przepisów szczególnych o postępowaniu przed sądem rewizyjnym, do postępowania tego stosuje się odpowiednio przepisy o postępowaniu przed sądem pierwszej instancji. Sąd Najwyższy nie dostrzega okoliczności, z punktu widzenia których cofnięcie rewizji nadzwyczajnej przez Ministra Sprawiedliwości byłoby niedopuszczalne. Z tych przyczyn i stosownie do wyżej powołanych przepisów Sąd Najwyższy umorzył postępowanie wywołane tą rewizją.

=====