

**Wyrok z dnia 26 września 1996 r.
III ARN 42/96**

Przesłanką zwolnienia od podatku obrotowego z tytułu sprzedaży na eksport było wywiezienie towaru za granicę Polski (art. 18 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, jednolity tekst: Dz. U. z 1987 r., Nr 12, poz. 77 ze zm.).

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz, Sędziowie SN: Kazimierz Jaśkowski (autor uzasadnienia), Andrzej Kijowski, Jerzy Kuźniar, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 26 września 1996 r. sprawy ze skargi Przedsiębiorstwa Przemysłu Fermentacyjnego "A." w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 12 października 1994 r. [...] w przedmiocie określenia należnego podatku obrotowego za 1990 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 1995 r.[...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Dnia 21 grudnia 1990 r. Przedsiębiorstwo Przemysłu Fermentacyjnego "A." w L. zawarło ustną umowę z firmą RAA G.K.G. w D. na eksportową dostawę 18.581 litrów spirytusu. Za towar zapłacono gotówką w kasie Przedsiębiorstwa kwotę 22.297,20 DEM. Nabywca pobrał spirytus z magazynu sprzedawcy i dokonał odprawy w Urzędzie Celnym w P. Następnie na dokumencie odprawy celnej zamieszczono odciski pieczęci Urzędu Celnego w R. z adnotacją "wywieziono za granicę". Jednakże w trakcie postępowania stwierdzono, że jeden z odcisków był dokonany sfałszowaną pieczęcią. Ponieważ wywóz towaru nie był zaznaczony w ewidencjach wywozowych urzędów celnych, to organy podatkowe przyjęły, że spirytus nie został wywieziony z kraju. Z tego względu Urząd Skarbowy w L. (ponownie rozpatrując sprawę) wydał dnia 30 grudnia 1993 r. decyzję ustalającą podatek obrotowy za 1990 r. wyższy od zadeklarowanego o kwotę 1.670.431.900 zł (starych) od sprzedaży wyrobów gotowych i o kwotę 55.271.200 zł (starych) tytułem zmniejszenia podatku zwrotnego od eksportu, pobranego uprzednio z budżetu przez Przedsiębiorstwo. Urząd Skarbowy uznał, że Przedsiębiorstwo nie może korzystać ze zwolnienia od podatku obrotowego z tytułu sprzedaży eksportowej, gdyż towar nie przekroczył granicy kraju. Po rozpoznaniu odwołania Przedsiębiorstwa Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 12 października 1994 r. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na tę decyzję Przedsiębiorstwo wniosło o stwierdzenie jej nieważności z uwagi na naruszenie przepisów prawa, a w szczególności art. 18 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (jednolity tekst: Dz. U. z 1987 r., Nr 12, poz. 77 ze zm.) i § 4 ust. 1 i 2 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 1986 r. w sprawie

zasad obliczania oraz trybu zwrotu podatku obrotowego przy sprzedaży przez jednostki gospodarcze produktów i usług na eksport (M.P. Nr 12, poz. 82). Zdaniem Przedsiębiorstwa, zwolnienie od podatku obrotów osiągniętych ze sprzedaży towarów na eksport ma zastosowanie wówczas, gdy kupujący (a nie sprzedawca) jest obowiązany (ma intencję, chce) wywieźć towar za granicę. Jest to sprzedaż towaru z przeznaczeniem do wywozu za granicę. Obowiązek wywozu spoczywa zatem na nabywcy, a nie na sprzedawcy. Podniesiono także w skardze, że w 1990 r. nie było obowiązku potwierdzania faktu przewiezienia za granicę towaru sprzedanego na eksport. Obowiązek ten został wprowadzony dopiero przez § 17 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej oraz ulg i zwolnień od tego podatku (Dz. U. Nr 38, poz. 166 ze zm.).

Zaskarżonym wyrokiem NSA oddalił skargę. Sąd ten stwierdził, że zasadniczym przedmiotem sporu między stronami jest wykładnia art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej. Według tego przepisu obroty osiągnięte ze sprzedaży produktów i usług na eksport są wolne od podatku obrotowego, z wyjątkiem eksportu wewnętrznego oraz produktów określonych przez Ministra Finansów. Zdaniem NSA ogólną regułą wykładni jest rozumienie przepisu zgodnie z jego brzmieniem, jeżeli formułuje on jednoznaczną regułę postępowania. Dopiero stwierdzenie wieloznaczności językowej wymaga stosowania innych metod wykładni. Zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkami od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania). Ich zastosowanie nie może zatem odbywać się w oparciu o wykładnię rozszerzającą, systemową czy celowościową. Podatnik nie wypełniając ustawowych warunków zwolnienia nie może powoływać się na to, iż odpowiedzialna za to na gruncie prawa podatkowego jest strona kontraktu cywilnoprawnego. Skoro obowiązek podatkowy ciąży na podatniku i jemu przypisano uprawnienie polegające na zwolnieniu od podatku obrotu osiągniętego ze sprzedaży towarów na eksport, to obowiązek dochowania tego warunku ciąży wyłącznie na podatniku, a nie na drugiej stronie kontraktu cywilnoprawnego. Realizacja kontraktu cywilnego należy do sfery prawa cywilnego i nie może wpływać na realizację obowiązków w sferze prawa publicznego. W przypadku niewywiązania się jednej strony z zobowiązań cywilnoprawnych, druga strona może dochodzić swoich praw przed sądem powszechnym. Ustawodawca używając zwrotu "sprzedaż na eksport" nie sprecyzował go w ustawie. Organy podatkowe słusznie - zdaniem NSA - odwołały się do potocznego rozumienia tego terminu, według którego eksportem jest wywiezienie towaru za granicę. NSA powołał się także na wyrok tego Sądu z dnia 25 czerwca 1993 r., III SA 262/93, w którym uznano, że o sprzedaży na eksport można mówić tylko wtedy, gdy towar opuścił kraj. Podniesiono także w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w interesie producenta leżało takie pokierowanie sprzedażą swoich towarów, aby towary te opuściły kraj, gdyż od tej okoliczności zależał przywilej podatkowy.

Wyrok ten zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości, zarzucając rażące naruszenie art. 207 § 1 i § 2 pkt 1 KPA i art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej oraz naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżący wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W rewizji nadzwyczajnej nie zakwestionowano ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy.

Zarzut rażącego naruszenia art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej uzasadniono dwoma argumentami. Po pierwsze, podniesiono, że w 1990 r. zwrot "sprzedaż...na eksport" nie przesądzał o obowiązku uzyskania potwierdzenia faktu przekroczenia przez daną partię towaru granicy państwa, jako warunku skorzystania z przywileju podatkowego, gdyż żadne przepisy prawne nie ustanawiały dla eksportera takiego obowiązku. Gdyby zwrot "sprzedaż...na eksport" miał oznaczać obowiązek uzyskania potwierdzenia faktu przekroczenia granicy, to w takiej sytuacji zbędne byłoby dodatkowe określenie tego obowiązku w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od jednostek gospodarki społecznej oraz ulg i zwolnień od tego podatku. Wynika więc z powyższego - zdaniem rewidującego - że w roku 1990 sprzedaż "na eksport" nie łączyła się po stronie producenta - sprzedawcy produktów z obowiązkiem dokumentowania przemieszczenia towarów poza polski obszar celny. Po wtóre, twierdzi się w rewizji nadzwyczajnej, że Naczelny Sąd Administracyjny dokonując wykładni art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej skoncentrował swoją uwagę na słowie "eksport", chociaż występuje ono w koniunkcji ze słowem "sprzedaż...na eksport". Istnieje zatem uzasadniona wątpliwość co do wykładni zastosowanej w wyroku, zwłaszcza że art. 18 jest tak skonstruowany, iż można go rozumieć co najmniej dwuznacznie, jako informujący o zwolnieniu od podatku obrotowego obrotów osiągniętych ze sprzedaży produktów na eksport (sprzedaży na eksport), jak też nie wykluczający możliwości uzyskania zwolnienia od podatku obrotowego, jeśli producent sprzedał swoje wyroby osobie, która nabyła je w celu wyeksportowania.

Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny wykładnia art. 18 tej ustawy nie tylko stanowi rażące naruszenie prawa materialnego, lecz także nie da się pogodzić z interesem Rzeczypospolitej Polskiej, bowiem pozostaje w sprzeczności z zasadą państwa prawnego, zapewniającą rozstrzyganie spraw podatkowych zgodnie z uregulowaniami ustawowymi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie jest uzasadniona.

Nie jest słuszny zarzut wywiedziony z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 1991 r. Z faktu, że przed jego wejściem w życie nie było obowiązku uzyskania potwierdzenia wywozu towaru za granicę nie wynika, iż dla skorzystania ze zwolnienia podatkowego nie było niezbędne przewiezenie towaru przez granicę kraju. Obowiązek nałożony przez to rozporządzenie oznacza jedynie sformalizowanie trybu dowodzenia tej okoliczności, która przedtem mogła być wykazywana wszelkimi środkami dowodowymi. Zauważyć także należy, iż argument rewizji nadzwyczajnej związany z tym rozporządzeniem w istocie zwraca się przeciwko twierdzeniom dotyczącym wadliwej wykładni przez Naczelny Sąd Administracyjny art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej. Z przepisu § 17 ust. 4 rozporządzenia wynika, że dla korzystania ze zwolnienia od podatku obrotowego jednostka gospodarcza sprzedająca produkty na eksport powinna posiadać potwierdzenie wywozu tych produktów za granicę, wystawione przez graniczny urząd celny. Wynika stąd wprost, iż art. 18 ustawy, także przed wejściem w życie omawianego rozporządzenia,

zobowiązywał producenta do wywozu towaru za granicę, aby uzyskać zwolnienie od podatku obrotowego. Gdyby nie było takiego obowiązku, to rozporządzenie pozostawałoby w sprzeczności z ustawą. Nakładałoby bowiem obowiązek uzyskania potwierdzenia wywozu przy braku ustawowego wymagania wywozu towaru.

Przemawia to za bezzasadnością drugiego argumentu rewizji nadzwyczajnej, opierającego się na możliwości dwuznacznego rozumienia art. 18 ustawy o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej. W odniesieniu do tego zarzutu należy zauważyć, że nie jest konsekwentne stawianie zarzutu rażącego naruszenia prawa i interesu Rzeczypospolitej Polskiej przez błędną wykładnię tego przepisu i jednocześnie wskazywanie na możliwość co najmniej dwuznacznego jego rozumienia. Należy podzielić pogląd NSA, że zwrot "sprzedaż na eksport" oznacza taką sprzedaż, w wyniku której przedmiot umowy powinien być przewieziony za granicę państwa. Wśród argumentów przemawiających za tym stwierdzeniem w szczególności przekonujący jest ten, który opiera się na niedopuszczalności rozszerzającej wykładni przepisów regulujących ulgi i zwolnienia podatkowe. Trafnie także wywiódł NSA, że umowa cywilnoprawna, zobowiązująca nabywcę do wywiezienia towaru z kraju, nie wywiera skutku w zakresie prawa podatkowego, nie może zatem na nabywcę przenieść z producenta (zbywcy) obowiązku wyeksportowania towaru, zwalniając tym samym zbywcę z obowiązku podatkowego. Zbywca towaru może w tej sytuacji jedynie dochodzić odszkodowania od nabywcy, który wbrew obowiązkowi umownemu nie wywiózł towaru za granicę.

Z tych względów na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie KPC... (Dz. U. Nr 43, poz. 189) orzeczono jak w sentencji.

=====