

**Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Sądu Najwyższego
z dnia 13 października 1994 r.
III AZP 2/94**

Przewodniczący: Prezes SN Jan Wasilewski, Sędziowie SN: Antoni Filcek, Teresa Flemming-Kulesza, Adam Józefowicz, Janusz Łętowski, Walery Masewicz (sprawozdawca), Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, przy udziale prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, w sprawie 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 rok, po rozpoznaniu w dniu 13 października 1994 r. zagadnienia prawnego przekazanego przez skład pięciu sędziów Sądu Najwyższego postanowieniem z dnia 29 marca 1994 r., [...]:

"Czy w świetle art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1991 r., Nr 49, poz. 216 ze zm.) w związku z art. 7 ust. 1 i art. 5 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?"

p o d j ą ł następującą uchwałę:

W świetle art. 7 ust. 1 i art. 5 umowy między Rzeczpospolitą Polską 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 uiszcilo ono jeden z podatków wymienionych w art. 2 ust. 3 pkt 2 umowy.

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

1. Z akt sprawy wynika, że na podstawie umowy z dnia 11 stycznia 1988 r. zawartej między Centralą Handlu Zagranicznego Sp. z o.o. "C" w K., a Przedsiębiorstwem Robót Geotechnicznych i Inżynieryjnych "H." w K. mającym status spółdzielni pracy, została zawarta umowa o współpracy w zakresie realizacji kontraktów eksportu budownictwa i usług technicznych na terenie Republiki Federalnej Niemiec. Traktując Centralę Handlu Zagranicznego jako eksportera a przedsiębiorstwo "H." jako wykonawcę, strony ustaliły, że eksporter pokrywa nie tylko niezbędne wydatki dewizowe i koszty w złotych polskich ale ponadto prowadzi w swym biurze na terenie RFN pełną ewidencję księgową wpływów, wydatków i kosztów działalności. Zysk z działalności gospodarczej podlegał podziałowi pomiędzy eksporterem i wykonawcą według zasad ustalonych odrębnie. Aneks do umowy z

dnia 10 lipca 1991 r. ustalał, że został on podzielony w proporcji 25% dla eksportera i 75% dla wykonawcy.

Zaświadczenie radcy podatkowego, działającego w miejscowości L. (RFN), Eberharda K. z 7 października 1992 r. stwierdzało, że eksporter tj. Centrala Handlu Zagranicznego "C." reprezentujący na terenie Republiki Federalnej Niemiec różne polskie zakłady wykonawcze rozliczał się w ich imieniu z niemieckimi urzędami finansowymi, przy czym odpowiednio do udziału w zyskach, Przedsiębiorstwo Robót Geotechnicznych i Inżynieryjnych "H." uiściło za rok 1991 następujące kwoty przedpłat z tytułu podatków: a) 38.132 DM - podatku od osób fizycznych, b) 223 DM - podatku od majątku i c) 20.684, 33 DM - podatku od wynagrodzeń.

W wyniku kontroli przeprowadzonej u wykonawcy przez Urząd Kontroli Skarbowej w K. stwierdzono zaniżenie podatku dochodowego za rok 1991 o kwotę 256 milionów złotych w związku z bezpodstawnym - zdaniem organów kontroli - wyłączeniem z podstawy opodatkowania dochodów osiągniętych z tytułu usług eksportowych do RFN. Urząd Kontroli Skarbowej przyjął, że eksporter nie był na terenie RFN samodzielnym podmiotem gospodarczym skoro występował jedynie jako zleceniobiorca zadań zleconych przez "C.". Na tej podstawie organ kontroli uznał, że wykonawca nie był w Niemczech podmiotem zobowiązania podatkowego, skoro zobowiązania te były realizowane za niego przez inny podmiot gospodarczy. Konsekwencją takiego stwierdzenia było uznanie, że do kontrolowanego nie mają zastosowania postanowienia umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1975 r., Nr 31 poz. 163) i wymierzenie mu podatku dochodowego za rok podatkowy 1991 wraz z należnymi odsetkami. Rozpatrując odwołanie od decyzji Pierwszego Urzędu Skarbowego w K., Izba Skarbowa w K. utrzymała ją w mocy. Organ skarbowy II instancji przyjął, że wykonawca realizował swe usługi w zakresie prac modelarskich dla zleceniodawcy niemieckiego, według jego rysunków i przy użyciu jego narzędzi na terenie jego zakładu w ramach umowy o dzieło zawartej między firmami niemieckimi a "C.". W ocenie tego organu taka forma organizacyjna wykonywania usług eksportowych nie spełnia warunków prowadzenia działalności gospodarczej przy wykorzystaniu własnego "zakładu" posiadającego siedzibę na terenie RFN w rozumieniu art. 5 ust. 1 powołanej umowy międzynarodowej.

Decyzję Izby Skarbowej w K., Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie - wyrokiem z dnia 1 czerwca 1993 r. [...] - uchylił, uznając skargę za uzasadnioną. Naczelny Sąd Administracyjny za punkt wyjścia dla rozważań nad wchodzącą w rachubę problematyką podatkową uznał kwestie identyczności lub odmienności unormowań prawnych zawartych z jednej strony w 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), a z drugiej w postanowieniach umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu, a zwłaszcza w art. 7 ust. 1 tej umowy. Sąd ten uznał, że warunkiem by zyski z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Republiki Federalnej Niemiec, podlegały opodatkowaniu na podstawie decyzji organów finansowych tego państwa oraz przepisom niemieckiego prawa podatkowego jest to, aby działalność ta prowadzona była przez położony na terenie tego państwa zakład [...]. Uzasadnienie wyroku NSA stwierdza, że wobec braku odmiennych unormowań [...] w porównywalnych aktach prawnych, istota sprawy sprowadza się do kwestii, czy w rozpatrywanej sprawie spełniły się ustalone w umowie międzynarodowej przesłanki szczegółowe dla uznania, że zobowiązanie podatkowe w Niemczech wyklucza ponowne opodatkowanie według prawa polskiego. Dokumenty wystawione przez zaprzysiężonego doradcę podatkowego Nadrenii - Północnej Westfalii a znajdujące się w aktach sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny uznał za miarodajne świadectwo spełnienia zobowiązań podatkowych strony na terenie RFN za rok podatkowy 1991.

Dało to mu podstawę do uznania, że w rozpatrywanej sprawie ma zastosowanie zwolnienie od podatku dochodowego za ten rok podatkowy, stosownie do upoważnienia wynikającego z cyt. art. 9 ust. 1 pkt 3 obowiązującej w tym okresie ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości wnosząc o jego uchylenie i oddalenie skargi. Rewizja nadzwyczajna powtarza w rozwiniętej wersji podstawowe stwierdzenia zawarte już w uzasadnieniach organów podatkowych I i II instancji, a w szczególności podnosi, że stosownie do art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (jednolity tekst: z 1991 r., Dz. U. Nr 49, poz. 216) podatnicy objęci tą ustawą, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swych dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Od tej generalnej zasady przewidziano wyjątek w art. 9 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, a mianowicie zwolnienie od podatku dochodowego dochodów ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w razie stwierdzenia, że podlegają one 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, chyba że umowa międzypaństwowa, zawiera odmienne postanowienia.

W stosunkach między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec - stwierdza następnie rewizja nadzwyczajna - obowiązuje umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Warszawie dnia 18 grudnia 1972 r. (Dz. U. z 1975 r., Nr 31, poz. 163). Przewiduje ona w art. 7 ust. 1, że zyski z przedsiębiorstwa umawiającego się państwa mogą być opodatkowane tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie przez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi. Art. 5 umowy zawiera definicję "zakładu", które to wyrażenie oznacza stałą placówkę, w której całkowicie, albo częściowo wykonuje się działalność przedsiębiorstwa, w tym w szczególności: a) miejsce zarządzania, b) filię, c) biuro, w którym prowadzona jest działalność handlowa, d) zakład fabryczny, e) warsztat, f) kopalnię, kamieniołom, albo inne miejsce wydobywania bogactw ziemnych, g) budowę albo montaż, których okres przekracza 12 miesięcy. Przytoczone wyżej i inne zarzuty w ocenie rewizji nadzwyczajnej uzasadniały przyjęcie wniosku końcowego, że dokonane ustalenia faktyczne odniesione do obowiązującego stanu prawnego upoważniały do stwierdzenia iż organy podatkowe prawidłowo uznały dochód osiągnięty w 1991 r. przez Spółdzielnię "H." za podlegający w całości opodatkowaniu w Polsce w oparciu o generalną zasadę wyrażoną w art. 2 ust. 1 cytowanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przyjmując, że do podatnika tego nie mają zastosowania przepisy umowy w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu. Podstawą do stosowania przepisów tej umowy musi być bowiem tożsamość podmiotu obowiązanego do uiszczenia podatku tego samego rodzaju w obu państwach, będących stronami umowy.

Rozpoznając rewizję nadzwyczajną na rozprawie w dniu 29 marca 1994 r., Sąd Najwyższy postanowieniem z tej samej daty rozpoznanie sprawy odroczył i przedstawił powiększonemu składowi Sądu Najwyższego zagadnienie prawne sformułowane w sentencji niniejszej uchwały. W uzasadnieniu tego postanowienia Sąd Najwyższy zwrócił m.in. uwagę na to, że na tle przedstawionego stanu faktycznego sprawy i w świetle powołanych wyżej przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz umowy między RP a RFN w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu pojawiły się poważne wątpliwości dotyczące treści art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy oraz art. 7 ust. 1 umowy.

Odnosnie do treści art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Sąd Najwyższy stwierdził, że przepis ten określa materialno-prawne przesłanki zwolnienia podatników podlegających tej ustawie od obowiązku podatkowego z tytułu dochodów osiągniętych ze źródeł przychodów położonych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Podstawą takiego zwolnienia jest stwierdzenie, 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 RP a tym państwem zawiera odmienne postanowienia. Oznacza to, że w takiej sytuacji w sprawie zwolnienia podatnika od podatku dochodowego należy stosować przepisy odpowiedniej umowy międzynarodowej.

Sąd Najwyższy nie dostrzegł w tej sprawie podstaw do uznania, że stwierdzenie, iż dochody skarżącego przedsiębiorstwa ze źródeł przychodów położonych na terenie RFN zostały tam opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych (Körperschaftsteuer), wypełnia dyspozycję art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i skutkuje zwolnieniem skarżącego przedsiębiorstwa z obowiązku podatkowego określonego tą ustawą. W stosunkach między RP a RFN obowiązuje bowiem umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, która ustala m.in. zasady ustalania i opodatkowania zysków przedsiębiorstw jednego umawiającego się państwa z działalności gospodarczej wykonywanej na terytorium drugiego umawiającego się państwa. W tej kwestii należy zatem rozstrzygnąć, czy i w jakim zakresie powyższa umowa zawiera postanowienia odmienne od postanowień art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym, a w razie pozytywnego rozstrzygnięcia tego zagadnienia zbadać, czy postanowienia tej umowy mają zastosowanie w sprawie opodatkowania skarżącego przedsiębiorstwa z tytułu prowadzonej na terytorium RFN działalności gospodarczej.

2. Rozważając różne aspekty niniejszej sprawy Sąd Najwyższy wziął pod uwagę, że podstaw prawnych miarodajnych dla rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego przekazanego składowi powiększonemu należy poszukiwać w postanowieniach umowy międzynarodowej zawartej w dniu 18 grudnia 1972 r. między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1975 r., Nr 31 poz. 163). Odesłanie do tego aktu prawnego wynika jednoznacznie z treści art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 3, poz. 12) wprawdzie uchylonej następnie przez ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 80), lecz mającej zastosowanie w rozpatrywanym wypadku. Prawo polskie wyłącza od podatku dochodowego m.in. dochody ze źródeł znajdujących się poza terytorium RP, o ile podlegają one w obcym państwie podatkowi tego samego rodzaju pod warunkiem, że postępuje ono według zasady wzajemności co do takich samych dochodów pobieranych na terytorium Polski, chyba że umowa międzynarodowa zawarta z tym państwem zawiera odmienne postanowienia. Pierwszeństwo umowy międzynarodowej przed prawem krajowym zależy zatem od kumulatywnego spełnienia się dwóch przesłanek: a) stwierdzenia, że działalność gospodarcza polskich osób prawnych podlega w obcym państwie podatkowi będącemu - według prawa tego państwa - odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego od osób prawnych, b) wykazania, że państwo to zwalnia od obowiązku podatkowego własne osoby prawne jeżeli ich dochody ze źródeł przychodów znajdują się wyłącznie na terytorium Polski. W ocenie Sądu Najwyższego w rozpatrywanej sprawie spełniły się [...] wchodzące w rachubę przesłanki nakazujące dokonanie oceny całej problematyki prawnej w kontekście powołanej wyżej umowy międzypaństwowej z dnia 18 grudnia 1972 r. Sąd Najwyższy w obecnym składzie nie podziela bowiem zapatrywania wyrażonego w uzasadnieniu postanowienia

zwykłego składu SN z dnia 29 marca 1994 r. jakoby wspomniana umowa międzypaństwowa zawierała odmienne postanowienia od wymagań ustanowionych w art. 9 ust. 1 pkt 3 polskiej ustawy o podatku dochodowym. Odmienności tej nie można bowiem dopatrywać się jedynie w tym, że umowa międzypaństwowa zawiera dodatkowy - nie wymieniony *expressis verbis* w przepisach prawa polskiego - warunek, iż zwolnienie od podatku następuje, o ile przychody ze źródeł znajdujących się na terytorium Republiki Federalnej Niemiec osiągnięte zostały za pośrednictwem zakładu posiadającego swą siedzibę na terytorium tego państwa. W istocie rzeczy różnica ta sprowadza się do "typowej" odmienności jaka może powstać między normą podstawową i ogólną, jaką jest art. 9 ust. 1 pkt 3 polskiej ustawy podatkowej, a postanowieniami szczegółowymi konkretyzującymi uregulowania podstawowe, odpowiednio do specyfiki wzajemnych stosunków ekonomicznych zachodzących między umawiającymi się państwami. Nie jest to zatem odmienność co do zasady [...] opodatkowania podmiotów gospodarczych prowadzących swą działalność na obszarze jednego z tych państw lecz jedynie unormowanie uzupełniające, nie wyrażające jednak odmiennych intencji lub celów.

Przechodząc natomiast do oceny kwestii, czy umowa międzypaństwowa gwarantuje zwolnienie od podatku dochodowego także w sytuacji gdy przedsiębiorstwo polskie osiągające dochód ze źródeł przychodu znajdujących się na terytorium RFN, dochód ten uzyskuje za pośrednictwem zakładu innego przedsiębiorstwa, zgodnie z zawartą między nimi umową, Sąd Najwyższy wyraża pogląd, że ten podstawowy - jak należy przypuszczać - aspekt sprawy, który skłonił zwykły skład do przedstawienia zagadnienia prawnego także nie jest dowodem [...] sprzeczności między normami prawa krajowego a postanowieniami umowy międzypaństwowej, lecz raczej kwestią wykładni tej umowy i oceny okoliczności faktycznych konkretnej sprawy.

Art. 5 umowy nie ustanawia warunku, by zakład w którym wykonuje się działalność przedsiębiorstwa stanowił jego własność. Chodzi wyłącznie o to, by placówka ta miała charakter stały. W myśl art. 5 ust. 5 umowy nie uznaje się za zakład placówki prowadzącej zwykłą działalność handlową w granicach właściwych dla maklera, komisanta albo innego niezależnego przedstawiciela. Żadna z tych okoliczności nie zachodziła w sprawie. Zresztą wykładni pojęcia "zakład" nie należy dokonywać według przepisów prawa polskiego z uwzględnieniem specyficznego dla tego prawa kontekstu, m.in. z tego względu, że prawo polskie nie zna jednolitej - miarodajnej dla wszystkich gałęzi prawa - definicji "zakładu", a ponadto analizowana umowa międzynarodowa zawiera pełne, nie wymagające uzupełnienia uregulowanie tej kwestii. Miarodajne w tej sprawie jest stanowisko niemieckich organów podatkowych, które uznały, że przychód wykonawcy został uzyskany za pośrednictwem zakładu tzn. pośrednio potwierdziły, że spełniły się warunki określone w art. 5 umowy międzypaństwowej. Intencje stron umowy międzypaństwowej co do takiego rozumienia "zakładu" potwierdza także spotkanie konsultacyjne przedstawicieli ministerstw finansów obydwu umawiających się państw, które odbyło się w Bonn w dniach od 9 do 11 grudnia 1987 r. (K. 70-73 akt sprawy). Istotna treść zagadnienia prawnego oscyluje wokół pytania, czy wolne od podatku dochodowego od osób prawnych są dochody przedsiębiorstwa mającego siedzibę na terytorium RP ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium... Polski. Pytanie nie eksponuje zatem tego aspektu zagadnienia, który wiąże się z kwestią uiszczenia (lub nie uiszczenia) podatku wymierzonego przez kompetentny organ podatkowy Republiki Federalnej Niemiec, aczkolwiek ten właśnie aspekt posiada - zdaniem obecnego składu SN - istotne, nieomal rozstrzygające znaczenie dla odpowiedzi na rozważane zagadnienie prawne. Wszak sprawa, na tle której powstało zagadnienie prawne, dotyczy decyzji organów podatkowych o wymierzeniu podatku dochodowego polskiej osobie prawnej za rok podatkowy 1991 wobec uznania, że nie spełniły się przesłanki do zwolnienia od podatku w oparciu o ogólną zasadę mającą wymiar zarówno normy prawa krajowego jak postanowienia umowy międzypaństwowej, iż niedopuszczalne jest podwójne opodatkowanie

w dwóch różnych państwach działalności gospodarczej jednego rodzaju prowadzonej przez ten sam podmiot prawa. Tymczasem bezsporna w sprawie okoliczność, że strona skarżąca w niniejszej sprawie uiściła na podstawie decyzji niemieckich organów podatkowych, za ten sam rok podatkowy podatek będący odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego od osób prawnych nadaje całej sprawie inny wymiar. Traktując pytanie prawne jako wątpliwość, czy w ustalonych okolicznościach sprawy istnieje nadal (lub nie istnieje) zobowiązanie podatnika wobec polskich organów finansowych, należy mieć na uwadze, że każda odpowiedź twierdząca - niezależnie od sposobu jej uzasadnienia - oznaczałaby zaprzeczenie głównego celu jaki legł u podstaw regulacji zawartej w art. 9 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym z roku 1989, jaki wymieniony został w tytule umowy międzypaństwowej z roku 1972 r. Wprawdzie wykładnia prawa dokonywana przez sąd nie powinna być dokonywana pod presją okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy, to jednak specyfika niniejszej sprawy wyraża się w tym, że dotyczy ona wykładni umowy międzypaństwowej, która - jak sądzi obecny skład Sądu Najwyższego - powinna być tłumaczona i wykonywana zgodnie z jej głównym celem odpowiednio do wymagań dobrej wiary z poszanowaniem słuszych interesów stron tej umowy.

Kierując się tymi przesłankami ustalono jak w sentencji uchwały.

=====