

Wyrok z dnia 5 stycznia 2001 r.

III RN 130/00

Zwolnienie od opłaty skarbowej przewidziane w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) dotyczy nie tylko sprzedaży rzeczy (energii), ale także i praw majątkowych mieszczących się w pojęciu odpłatnego świadczenia usług (np. sprzedaży akcji nie odbywających się w ramach usług maklerskich na rynku papierów wartościowych jako innych usług w zakresie pośrednictwa finansowego), jeżeli jest dokonywana przez podatnika, o którym mowa w art. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.).

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 5 stycznia 2001 r. sprawy ze skargi „C.” Spółka z o.o. w Ł. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 2 czerwca 1998 r. [...] w przedmiocie wymiaru opłaty skarbowej od umowy kupna – sprzedaży akcji, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 14 stycznia 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

„C.” Spółka z o.o. w Ł. reprezentowana przez Agenta PHP „P.” Spółkę z o.o. w W., w dniu 14 grudnia 1995 r. sprzedała Wiesławie S. prowadzącej firmę „W.” w P. 3.102 akcji na okaziciela firmy „E.-P.” Holding S.A. za 733.623 zł. W związku z tą transakcją, Urząd Skarbowy P. – N.M., działając z urzędu, określił opłatę skarbową (14.672,20 zł) wraz z odsetkami za zwłokę (12.586,01 zł).

Po rozpoznaniu odwołań stron przedmiotowej transakcji Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 2 czerwca 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu swej decyzji Izba Skarbowa przedstawiła następujące stanowisko.

Umowa sprzedaży papierów wartościowych podlega opłacie skarbowej na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) według stawki określonej w § 58 ust. 1 pkt. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 9 grudnia 1994 r. (Dz.U. Nr 136, poz. 705). Wbrew twierdzeniu skarżących nie nastąpiło naruszenie § 63, ani art. 3 ust. 1 pkt. 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, gdyż umowa sprzedaży akcji na okaziciela nie podlegała wyłączeniu od obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej. Umowy tego rodzaju nie wymienia art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku VAT, nie jest bowiem sprzedażą usługi finansowej w rozumieniu tego przepisu. Spółka „C.” w Ł. prowadziła działalność wytwórczą, budowlaną, usługową, handlową, produkcyjną, lecz nie prowadziła działalności maklerskiej. Agent, tj. PHP „P.” Spółka z o.o., nie była stroną umowy sprzedaży papierów wartościowych, a zatem wynikające z art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatku VAT, zwolnienie od opłaty skarbowej nie ma zastosowania w niniejszej sprawie. Niezasadny jest także zarzut naruszenia § 63 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej, bowiem zgodnie z tym przepisem zwolnieniem od opłaty skarbowej objęta jest tylko sprzedaż papierów wartościowych podmiotom prowadzącym działalność w formie przedsiębiorstwa maklerskiego, a takiej działalności strony nie prowadziły.

Powyższą decyzję Izby Skarbowej w P. zaskarżyła do Naczelnego Sądu Administracyjnego spółka „C.” zarzucając naruszenie art. 3 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej oraz art. 2 i 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Skarżąca podniosła, że po wejściu w życie art. 42 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku VAT (który nadał art. 3 ust. 1 pkt 5 ustawy o opłacie skarbowej nowe brzmienie) zbycie papierów wartościowych nie podlega opłacie skarbowej. Opłaty skarbowej nie płacą także sprzedający, zwolnieni od podatku VAT na podstawie art. 7 i 14 ustawy o VAT, przy czym zwolnienie obejmuje obie strony umowy sprzedaży. Dla klasyfikacji obrotu papierami wartościowymi do usług finansowych znaczenie ma Wykaz Usług, sporządzony przez Prezesa Głównego Urzędu Cei, w którym pod symbolem KU 94-95 widnieją usługi świadczone w zakresie finansów i ubezpieczeń z wyłączeniem działalności polegającej na skupie i sprzedaży walut obcych oraz usług bezpłatnych, a także skup i sprzedaż świadectw udziałowych, narodowych funduszy inwestycyjnych.

Izba Skarbowa w P. w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie, uzasadniając jak w zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 14 stycznia 2000 r. oddalił skargę, wyrok ten opiera się na następującej ocenie. Problem skarżącej Spółki polega na tym, że jej działalność gospodarcza nie mieści się w definicji żadnego z powołanych w skardze przepisów stwarzających podstawę zwolnienia od opłaty skarbowej. W szczególności załącznik nr 1, wymieniony w art. 7 ustawy o VAT, nie dotyczy sprzedaży papierów wartościowych, natomiast załącznik nr 2 wymienia usługi, do jakich nie można zaliczyć sprzedaży papierów wartościowych. Brak także podstaw faktycznych do zaliczenia skarżącej Spółki do grupy podatników wymienionych w art. 14 ustawy o VAT. Nie jest ponadto możliwe zastosowanie § 63 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r., który dotyczy sprzedaży papierów wartościowych, ale tylko podmiotom prowadzącym przedsiębiorstwa maklerskie. Wiesława S. nie dokonywała żadnych czynności określonych w art. 7 i 14 ustawy o podatku od towarów i usług. Powoływanie się przez nią na art. 42 ustawy o VAT jest nietrafne, gdyż przepis ten dotyczy innych umów oraz wymaga wskazania zwolnienia od podatku od towarów i usług wynikającego z art. 7 ust. 1 i 2 tej ustawy. Skarżąca Wiesława S. nie twierdzi nawet, by odpowiadała wymogom art. 14 ust. 1 – 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę: 1) art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 5 lipca 1993 r., w związku z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) w związku z poz. 13 załącznika nr 2 do ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 1995 r., w związku z art. 4 pkt 2 i art. 5 ustawy o VAT, wobec bezpodstawnego ustalenia, że sprzedaż akcji nie może być zakwalifikowana do usług pośrednictwa finansowego; 2) art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w związku z art. 5 ust. 1 tej ustawy przez bezpodstawne uwarunkowanie zwolnienia od opłaty skarbowej przesłankami nie przewidzianymi w tych przepisach; 3) art. 7, 11 i 77 § 1, 80 KPA oraz art. 382 § 2 KPC w związku z art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wobec bezpodstawnego ustalenia, iż przedmiotowa sprzedaż mogłaby być zwolniona od opłaty skarbowej tylko wówczas, gdyby była udziałem pod-

miotu prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie; 4) art. 27 ust. 1 ustawy o NSA wobec oddalenia skargi mimo braku wskazania na istnienie takich okoliczności, które by rzeczywiście mogły przemawiać za takim rozstrzygnięciem. Wskazując na ta podstawy wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy i skutkiem tego została uwzględniona. Rozstrzygnięcie NSA w istocie wynika z przyjęcia założenia, że „akcje” są prawami majątkowymi nie mieszczącymi się w zakresie pojęcia „towarów i usług” (art. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług). W myśl ustawy o podatku od towarów i usług sprzedaż dotyczy towarów (art. 2 ust. 1), zaś towarami są rzeczy i wszelkie postacie energii (art. 4 pkt 1). Natomiast w ustawie o opłacie skarbowej pojęcie sprzedaży obejmuje zarówno sprzedaż rzeczy, jak i „sprzedaż” praw majątkowych (art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a. Należy o tym pamiętać przy wykładaniu przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, który stanowi, że opłacie skarbowej nie podlegają umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz inne tego rodzaju umowy, objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 i 2, a także umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 tej ustawy, w zakresie czynności zwolnionych od podatku. Zwolnienie („niepodleganie” opłacie) od opłaty skarbowej przewidziane w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej dotyczy nie tylko sprzedaży rzeczy (energii), ale także i praw majątkowych, jeżeli czynność ta dokonywana jest przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, to zaś oznacza, że zwolnienie to ma miejsce również wtedy, gdy sprzedaż praw majątkowych mieści się w pojęciu „usług” (odpłatnego świadczenia usług) w rozumieniu tej ustawy (art. 2 ust. 1, art. 4 pkt 2, art. 13). Na tym tle należy podkreślić, że szczegółowego rozważenia przez NSA wymagała kwestia, czy sprzedaż akcji w rozstrzyganym przypadku mogła być uznana za „odpłatne świadczenie usługi” w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz - co słusznie akcentuje rewizja nadzwyczajna - czy (przyjmując, iż mieści się w zakresie tego pojęcia) nie jest ona jednocześnie objęta zwolnieniem przewi-

dzianym w art. 7 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, a mówiąc konkretniej, czy mieści się w poz. 13 załącznika nr 2 tej ustawy (tj. w kategorii „usług pośrednictwa finansowego”). Nie wystarczy ograniczenie się w tym zakresie do stwierdzenia, że „akcje”, „jako prawa majątkowe”, nie są objęte tą ustawą (czy też, że niejako z istoty rzeczy nie mogą mieścić się w pojęciu „usług” w rozumieniu tej ustawy, co z oczywistych powodów jest nie do przyjęcia). W rozpoznawanej sprawie nie idzie o to, że podstawą zwolnienia od opłaty skarbowej ma być to, iż umowa została zawarta między podatnikami VAT, lecz to, że jest to czynność, która mieści się w pojęciu „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Ponadto z ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o opłacie skarbowej wynika, że przyjęte rozwiązania oparte zostały na założeniu, że jeżeli dana czynność cywilnoprawna mieści się w pojęciu sprzedaży towarów lub odpłatnego świadczenia usług, i w związku z tym podlega podatkowi od towarów i usług to nie podlega opłacie skarbowej oraz, że jeżeli określona czynność jest zwolniona z tego podatku z mocy określonego przepisu (szczególnego, wyjątkowego) ustawy o podatku od towarów i usług, to jest także zwolnienia z opłaty skarbowej. Wynika stąd, że sam ustawodawca w pewnych przypadkach przyjmuje, że określona czynność cywilnoprawna dokonywana przez podatnika wymienionego w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług nie podlega zarówno podatkowi przewidzianemu w tej ustawie jak i w ustawie o opłacie skarbowej. Nie jest więc niczym nadzwyczajnym, że może się zdarzyć, iż podatnik VAT nie będzie zobowiązany w danym przypadku, ani do opłacenia podatku od towarów i usług, ani też opłaty skarbowej, natomiast obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej będzie ciążył na innym podmiocie dokonującym takiej samej (analogicznej) czynności prawnej jak ta, która np. objęta jest zwolnieniem przewidzianym w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Uwzględniając argumentację zawartą w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej należy stwierdzić, że istnieją podstawy, by w pojęciu „usług w zakresie pośrednictwa finansowego pozostałe nigdzie indziej nie sklasyfikowane” (w poz. 13 załącznika nr 2 ustawy o podatku od towarów i usług mowa jest o usługach pośrednictwa finansowego, a nie o usługach „w zakresie” pośrednictwa finansowego) umieszczać także sprzedaż akcji, poza przypadkami, gdy odbywa się to w ramach „usług maklerskich na rynku papierów wartościowych”, wyraźnie ujętych w odpowiednich postanowieniach, przy spełnieniu określonych warunków (wynikających zwłaszcza z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług), czym jednakże nie kierował się NSA wy-

dając wyrok zaskarżony rewizją nadzwyczajną. Nie biorąc w ogóle pod rozwagę takiej ewentualności Sąd ten nie przeprowadził też postępowania dowodowego w celu ustalenia, czy zawarta między stronami umowa kupna-sprzedaży akcji mieściła się w pojęciu „usług w zakresie pośrednictwa finansowego”, a w szczególności, czy przedmiotowa „transakcja” polegająca na sprzedaży akcji w określonym czasie mogła być uznana za pośrednictwo finansowe (przy uwzględnieniu kryterium częstotliwości) i w jakim zakresie była dopuszczalna. W konsekwencji trafny jest w szczególności zarzut rewizji nadzwyczajnej, że w rozpoznawanej sprawie został naruszony art. 77 § 1 KPA, gdyż materiał dowodowy nie został w niej zebrany i rozpatrzony w sposób wyczerpujący. Zasadny jest także zarzut, iż NSA w sposób niewłaściwy (uproszczony) zinterpretował wskazane przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej i skutkiem tego – nie mając do tego dostatecznych podstaw w materiale dowodowym – nie zastosował tego ostatniego przepisu, tj. bez dostatecznego wyjaśnienia sprawy uznał, że opłata skarbową należy się przez stronę od umowy zawartej postępowania.

Z powyższych względów Sąd Najwyższy, stosownie do art. 393¹³ § 1 KPC, orzekł jak w sentencji wyroku.

=====