

Wyrok z dnia 17 października 2002 r.

III RN 174/01

Umowa sprzedaży towarów używanych, zawarta przez podatnika podatku od towarów i usług w okresie od 5 lipca 1993 r. do 3 września 2000 r., nie podlegała opłacie skarbowej (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 związku z art. 7 ust. 1 pkt 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 Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 października 2002 r. sprawy ze skargi P. Towarzystwa Leasingowego „PTL” Spółki z o. o. w B. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 24 kwietnia 1998 r. [...] w przedmiocie odmowy zwrotu opłaty skarbowej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 29 listopada 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

[...] Urząd Skarbowy w B. decyzją z dnia 31 grudnia 1997 r. odmówił zwrotu pobranej przez płatnika opłaty skarbowej. Opłatę skarbową pobrał jako płatnik notariusz, przed którym została zawarta umowa sprzedaży lokalu użytkowego o powierzchni 636,30 m², stanowiącego odrębną nieruchomość, wraz z udziałem w prawie użytkowania wieczystego gruntu, pomiędzy Przedsiębiorstwem Odzieżowym „M.” S.A. jako sprzedającym i P. Towarzystwem Leasingowym „PTL” Spółką z o.o. jako kupującym. Sprzedający oświadczył, że przedmiotem sprzedaży jest „towar używany” w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Notariusz pobrał opłatę skarbową od wartości udziału w prawie użytkowania wieczystego.

stego gruntu oraz od wartości lokalu użytkowego stanowiącego odrębną nieruchomość. P. Towarzystwo Leasingowe „PTL” Spółka z o.o. złożyło wniosek o zwrot części pobranej przez notariusza opłaty skarbowej, argumentując, że od tej części przedmiotu sprzedaży, jaką stanowił lokal użytkowy, opłata skarbowa pobrana została niesłusznie, ponieważ czynność ta nie podlegała opłacie skarbowej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.). W uzasadnieniu decyzji odmawiającej zwrotu pobranej przez notariusza opłaty skarbowej [...] Urząd Skarbowy w B. podniósł, że przepis art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej nie stanowi podstawy do wyłączenia z obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług, gdy przedmiotem dokonanej czynności jest towar zwolniony od tego podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 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., powoływanej w dalszym ciągu jako: ustawa o podatku od towarów i usług).

Od tej decyzji P. Towarzystwo Leasingowe „PTL” Spółka z o.o. złożyło odwołanie, w którym podniosło, że sprzedaż ta nie podlegała opłacie skarbowej, ponieważ została zawarta przez podatnika podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Spełnienie tego warunku powoduje zwolnienie od opłaty skarbowej.

Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 21 kwietnia 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję, uzasadniając swoje stanowisko tym, że z treści art. 3 ust. 1 pkt 5 wynika, że opłacie skarbowej nie podlegają czynności cywilnoprawne takie jak: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu, zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, oraz inne tego rodzaju umowy objęte zwolnieniem na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Zwolnienie zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 5 ustawy o opłacie skarbowej ma charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego. Stąd - zdaniem Izby Skarbowej - ocenie podlega nie tylko status podatnika, ale również podjęta przez niego czynność. Wskazany przepis ustawy o opłacie skarbowej w części odnoszącej się do art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług dotyczy zarówno umów sprzedaży, dzierżawy, najmu (a więc umów wymienionych w pierwszej części zdania), jak również innych tego rodzaju umów stanowiących przedmiot opłaty skarbowej. Dlatego też, skoro od umów sprzedaży rzeczy używanych nie pobiera się podatku od towarów i usług, to nie może mieć do nich zastosowania wyłączenie od opłaty

skarbowej określone w pierwszej części powołanego przepisu. Natomiast jego druga część, dotycząca - zdaniem Izby Skarbowej - również umów sprzedaży, odwołuje się do umów objętych zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2, lecz nie na podstawie pkt 5. Tym samym - w ocenie Izby Skarbowej - sprzedaż towarów używanych zwolniona od podatku od towarów i usług podlega opłacie skarbowej.

W skardze na powyższą decyzję do Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku P. Towarzystwo Leasingowe "PTL" Spółka z o.o., wnosząc o uchylenie zarówno zaskarżonej decyzji, jak i decyzji [...] Urzędu Skarbowego w B. z dnia 31 grudnia 1997 r., zarzuciła organom podatkowym naruszenie prawa materialnego, a mianowicie art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej przez jego błędną interpretację. Zdaniem skarżącej Spółki, z treści art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej wynika, że czynności cywilnoprawne: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, nie podlegają opłacie skarbowej, nie podlegają również tej opłacie inne tego rodzaju umowy, objęte zwolnieniem na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. To, że towary, o których stanowi art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, nie są wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej - w brzmieniu z 1997 r. - nie oznacza, zdaniem skarżącej, że zwolnienie od opłaty skarbowej nie dotyczy „towarów używanych”. Przepis art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej zawiera, zdaniem skarżącej, odrębne zwolnienia: o charakterze podmiotowym dotyczące podatników, o których stanowi art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, oraz o charakterze przedmiotowym dotyczące umów objętych zwolnieniem z art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Wypełnienie przez podatnika warunku wynikającego z art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług skutkuje zatem - w ocenie skarżącej - zwolnieniem od opłaty skarbowej podejmowanych przez niego czynności cywilnoprawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, wyrokiem z dnia 29 listopada 2000 r., uznając skargę za uzasadnioną, uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję [...] Urzędu Skarbowego w B. Sąd stwierdził, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (w brzmieniu obowiązującym w 1997 r.) nie podlegają opłacie skarbowej następujące czynności cywilnoprawne: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy z

dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz inne tego rodzaju umowy objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2, a także umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 tej ustawy, w zakresie czynności zwolnionych od podatku. Gramatyczna wykładnia tego przepisu, uwzględniająca znak interpunkcyjny między wyrazami, pozwala wyróżnić trzy zawarte w nim rodzaje wyłączeń (zwolnień) czynności cywilnoprawnych od opłaty skarbowej, a mianowicie: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (zwolnienie podmiotowe), inne tego rodzaju umowy, objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 tejże ustawy (zwolnienie przedmiotowe), umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 tej ustawy, w zakresie czynności zwolnionych od podatku (zwolnienie podmiotowe).

Każda z wymienionych sytuacji może stanowić samodzielną podstawę do wyłączenia (zwolnienia) od opłaty skarbowej. Podział tego rodzaju wyłączeń od opłaty skarbowej znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok NSA z dnia 30 października 1996 r., III SA 640/95, *Monitor Podatkowy* 1997 nr 6, s. 180), jak również w poglądach doktryny (por. glosę E. Fojcik-Mastalskiej i R. Mastalskiego do wyroku NSA z dnia 12 maja 1995 r., III SA 1125/94, zamieszczoną w „Glosie” z 1996 r. nr 4, s.6). W świetle powyższego należy przyjąć, iż nie podlegają opłacie skarbowej czynności cywilnoprawne w postaci umów sprzedaży towarów zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Oznacza to, że wyłączona od opłaty skarbowej jest również sprzedaż towarów używanych, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 tej ustawy, dokonywana między podmiotami będącymi podatnikami podatku od towarów i usług. Sąd podzielił w pełni pogląd zaprezentowany w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 1999 r., III SA 1325/98 oraz z dnia 29 stycznia 1999 r., III SA 1000/98. Wyroki te spotkały się z aprobatą doktryny (por. glosę T.B. Komisarczuka zamieszczoną w „Glosie” z 1999 r. nr 10, s.15). Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skoro sprzedaż towarów używanych poddano uregulowaniom prawnym podatku od towarów i usług, a tylko z określonych względów zwolniono ją z opodatkowania tym podatkiem, to na pewno nie po to, by opodatkować taką transakcję innym podatkiem.

Rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku wniósł Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, zarzucając zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie: 1) art. 3 ust. 1

pkt 5 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 5 lipca 1993 r., wobec dokonania wadliwej wykładni tego przepisu, 2) art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 55 ust.1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wobec uwzględnienia skargi, mimo braku podstaw do wydania tego rodzaju rozstrzygnięcia. Wniósł o uchylenie (zmianę) zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zauważył, że decyzja podjęta przez [...] Urząd Skarbowy w B., odmawiająca zwrotu pobranej przez notariusza opłaty skarbowej w części odnoszącej się do wartości sprzedaży używanego towaru w postaci lokalu użytkowego, w pełni odpowiada stanowisku zawartemu w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 5 lipca 2000 r., III RN 198/99 (OSNAPiUS 2001 nr 8, poz. 254), wydanym na tle podobnej sprawy, w którym Sąd Najwyższy, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w zakresie wykładni art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, nawiązujące do trzech kategorii zwolnień wynikających z owego przepisu, stwierdził, że pierwsze z wymienionych w tym przepisie wyłączeń ma charakter przedmiotowo-podmiotowy w tym znaczeniu, że dotyczy umów sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawieranych przez podatników podatku od towarów i usług. Oznacza to, że powyższe wyłączenie ma zastosowanie wówczas, gdy czynności wynikające z wymienionych w tym przepisie umów podlegają ustawie o podatku od towarów i usług i jednocześnie podatnik będący stroną umowy jest obowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług od tych czynności. W konkluzji wyroku z dnia 5 lipca 2000 r., III RN 198/99, Sąd Najwyższy stwierdził, że sprzedaż budynków i budowli jako towarów używanych podlega ustawie o podatku od towarów i usług, lecz jednocześnie jest zwolniona od tego podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 tej ustawy. W związku z tym umowa sprzedaży budynków i budowli nie jest objęta żadnym z wyłączeń od opłaty skarbowej przewidzianych w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Wnoszący rewizję nadzwyczajną stwierdził, że podziela przedstawiony wyżej pogląd Sądu Najwyższego. Jednocześnie dodał, że odmienna interpretacja pierwszego z trzech członów omawianego przepisu jest wadliwa, albowiem prowadzi do zbędności trzeciego członu omawianego art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Według Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, trójczłonowa konstrukcja tego przepisu nie upoważnia do oddzielnej interpretacji każdego z tych członów, lecz przemawia za taką ich wykładnią, która uwzględniałaby istniejące między nimi

współzależności. Przyjęcie stanowiska, jakie zajął Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku, a także wykładni, jakiej dokonał skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale z dnia 27 listopada 2000 r., FPS 5/00 (ONSA 2001 nr 3, poz. 96) oznaczałoby przypisywanie ustawodawcy działań nieracjonalnych, albowiem zwolnienie od opłaty skarbowej wynikające z pierwszego członu omawianego przepisu „pochłaniałoby” wyłączenie zawarte w trzecim z członów tego przepisu. Każdy przypadek sprzedaży towaru lub usługi podlegającej ustawie o podatku od towarów i usług, jeżeli byłby udziałem podatnika tego podatku w rozumieniu art. 5 tej ustawy, podlegałby zwolnieniu od opłaty skarbowej niezależnie od tego, czy chodziłoby o sprzedaż zwolnioną od podatku na podstawie art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług, czy też nie. Tymczasem, drugi i trzeci człon art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej należy - zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną - odczytywać jako dalsze, inne, uzupełniające zwolnienia od opłaty skarbowej w stosunku do tego zwolnienia, jakie zaistniało z mocy pierwszego z członów tego przepisu. Jeżeli zatem w drugim i trzecim członie omawianego przepisu mowa jest o zwolnieniach od opłaty skarbowej służących określonym podatnikom podatku od towarów i usług od pewnych kategorii czynności cywilnoprawnych, które - jakkolwiek podlegają ustawie o podatku od towarów i usług, to jednocześnie są od tego podatku zwolnione, to oznacza, że w pierwszym członie omawianego przepisu mowa jest o czynnościach cywilnoprawnych podlegających i ustawie o opłacie skarbowej, i ustawie o podatku od towarów i usług, od których został lub powinien być uiszczony podatek przewidziany tą ostatnią ustawą. Zdaniem Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, takie odczytywanie omawianego przepisu jest zgodne z generalnym założeniem ustawodawcy podatkowego co do tego, że od tych czynności cywilnoprawnych, od których został pobrany podatek od towarów i usług, a dawniej podatek obrotowy, nie powinna być pobierana opłata skarbowa. Omawiany przepis, jako zawierający wyjątek od zasady, wymaga interpretacji ścisłej i nie upoważnia do formułowania ogólnej tezy, że te czynności, które są zwolnione od podatku od towarów i usług, podlegają także zwolnieniu od opłaty skarbowej. Ponadto wnoszący rewizję nadzwyczajną zauważył, że gdyby zamiarem ustawodawcy było rzeczywiście zwolnienie od opłaty skarbowej również umowy sprzedaży rzeczy używanych w znaczeniu, jakie temu pojęciu nadawano w ustawie o podatku od towarów i usług, to temu zamiarowi dałby jednoznaczny wyraz w redakcji art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, podobnie jak to uczynił w ramach nowelizacji omawia-

nego przepisu z mocą od dnia 4 września 2000 r. (na podstawie art. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej - Dz.U. Nr 68, poz. 805), dokonując korekty drugiego członu tego przepisu, a więc dotyczącego zwolnień od opłaty skarbowej wymienionych zarazem jako zwolnienia od podatku od towarów i usług w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług, obejmując zwolnieniami od opłaty skarbowej jedynie zwolnienia wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 2 i 7 tej ustawy, a nie również zwolnienia wymienione w jej art. 7 ust. 1 pkt 5, mimo że zwolnienie od podatku od towarów i usług wymienione w tym ostatnim przepisie, a więc zwolnienie sprzedaży towarów używanych w okolicznościach w nim przewidzianych, z modyfikacją od dnia 1 kwietnia 1997 r., istniało od dnia 5 lipca 1993 r., a więc od dnia, w którym nadano nowe, obowiązujące również w dniu 2 grudnia 1997 r., brzmienie omawianemu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, również ten fakt świadczy o jednoznacznej woli ustawodawcy co do tego, by sprzedaż towarów używanych, będąca także udziałem podatników podatku od towarów i usług, jakkolwiek co do zasady zwolniona od tego podatku w zakresie przewidzianym w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, była jednak przedmiotem opłaty skarbowej z mocy art. 3 ust. 5 pkt 1 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Wnoszący rewizję nadzwyczajną uznał, że zaskarżone decyzje obu instancji, chociaż nie zawierają całkowicie przekonywających uzasadnień, to w swej istocie w pełni odpowiadają obowiązującemu prawu i skarga na takie decyzje powinna zostać oddalona.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W rozpoznawanej sprawie kluczowe znaczenie ma prawidłowa wykładnia przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej w brzmieniu obowiązującym w dacie zawarcia umowy sprzedaży lokalu użytkowego stanowiącego odrębną nieruchomość, co miało miejsce 2 grudnia 1997 r., czyli w brzmieniu obowiązującym od 5 lipca 1993 r. do 3 września 2000 r. Przepis ten miał ówczesnie następującą treść: „nie podlegają opłacie skarbowej następujące czynności cywilnoprawne: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (...), oraz inne tego ro-

dzaju umowy, objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2, a także umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 tej ustawy, w zakresie czynności zwolnionych od podatku”. Przepis ten obejmował trzy grupy wyłączeń z opłaty skarbowej, które zostały przedstawione i omówione w zaskarżonym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz w rewizji nadzwyczajnej.

Pierwsza dotyczyła umów sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawieranych przez podatników podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Druga dotyczyła innych tego rodzaju umów, objętych zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Wreszcie trzecia dotyczyła umów sprzedaży zawieranych przez podatników zwolnionych od podatku od towarów i usług na podstawie art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług, w zakresie czynności zwolnionych od podatku. Podział taki, wywiedziony w uchwale składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 1997 r., FPS 4/97 (ONSA 1997 nr 3, poz. 107) był później wielokrotnie powtarzany w kolejnych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. np. wyrok NSA z dnia 26 września 1997 r., III SA 902/96, LEX 31577, wyrok NSA w Katowicach z dnia 27 kwietnia 1998 r., I SA/Ka 1571/96, LEX 33406, wyrok NSA z dnia 5 lutego 1999 r., III SA 969/98, LEX nr 37855), a także w wyrokach Sądu Najwyższego (por. wyrok SN z dnia 11 marca 1999 r., III RN 153/98, OSNAPiUS 2000 nr 1, poz. 3). Dokonując kwalifikacji każdego z tych wyłączeń można przyjąć, że każda z trzech grup stanowiła samodzielną podstawę do wyłączenia (zwolnienia) z opłaty skarbowej, wszystkie dotyczyły podatników podatku od towarów i usług i każda z nich miała charakter przedmiotowo-podmiotowy, ponieważ obejmowała określone czynności cywilnoprawne (umowy) zawierane przez podatników podatku od towarów i usług, z tym że w pierwszym i trzecim wypadku bardziej widoczny był podmiotowy charakter wyłączenia (zwolnienia), w drugim natomiast charakter przedmiotowy. *Ratio legis* regulacji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej sprowadzała się do tego, że ustawodawca wyłączył z opodatkowania opłatą skarbową tylko podatników podatku od towarów i usług i tylko w zakresie przedmiotowym określonym w tym przepisie.

Umowę sprzedaży towarów używanych (w tym używanych budynków, budowli i ich części), zawartą przez podatników podatku od towarów i usług i jednocześnie zwolnioną z tego podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, należało zakwalifikować do pierwszej grupy wyłączeń z opłaty skarbowej.

Nie wypełniała ona bowiem dyspozycji ani drugiej, ani trzeciej części art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej.

Problemem wymagającym rozważenia było w związku z tym to, czy wyłączenie objęte pierwszą grupą wyłączeń miało zastosowanie tylko wówczas, gdy czynności wynikające z wymienionych w tej grupie umów (sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu) podlegały ustawie o podatku od towarów i usług i jednocześnie podatnik będący stroną umowy był obowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług od tych czynności, czy też wystarczającym warunkiem wyłączenia z opłaty skarbowej było to, że umowa ta została zawarta przez podatników podatku od towarów i usług niezależnie od tego, czy podatnicy ci mieli obowiązek uiszczenia podatku od towarów i usług od tych czynności, czy też nie.

Za pierwszym z tych stanowisk opowiedział się Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 lipca 2000 r., III RN 198/99 (OSNAPIUS 2001 nr 8, poz. 254). Podziela je również wnoszący rewizję nadzwyczajną.

Odmienne stanowisko wynika natomiast z uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2000 r., FPS 5/00 (ONSA 2001 nr 3, poz. 96). W uchwale tej przyjęto, że nie podlega opłacie skarbowej w myśl art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej umowa sprzedaży towarów używanych, zwolniona od podatku od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, jeżeli jedną ze stron tej umowy jest podatnik podatku od towarów i usług. W uzasadnieniu tej uchwały Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie ma znaczenia, czy zawarte przez podatników podatku od towarów i usług umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu, objęte zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, mają charakter czynności opodatkowanych *sensu stricto*, czy też przedmiotowo zwolnionych od tego podatku, ponieważ odwołanie się w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej do pojęcia "podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług", oznacza, że istotne jest, aby umowa taka była realizowana przez jeden z wymienionych w nim podmiotów i w określonych w nim okolicznościach oraz podlegała opodatkowaniu na podstawie art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, niezależnie od tego, czy wywołuje ona powstanie zobowiązania podatkowego, czy też jest przedmiotowo zwolniona od tego podatku. Zdaniem powiększonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, każda zawierana przez podatnika podatku od to-

warów i usług umowa sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu, która na podstawie art. 2 ustawy o podatku od towarów i usług podlega opodatkowaniu tym podatkiem, nie podlega opłacie skarbowej zarówno wówczas, gdy rodzi zobowiązanie podatkowe, jak i wówczas, gdy jest przedmiotowo zwolniona od tego podatku, na przykład na podstawie art. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż pojęcie podatnika, o którym mowa w art. 5 tej ustawy, obejmuje swoim zakresem podatników wykonujących czynności podlegające podatkowi (opodatkowane *sensu stricto*) oraz wykonujących czynności zwolnione przedmiotowo od tego podatku.

Sąd Najwyższy w składzie orzekającym w rozpoznawanej sprawie podziela pogląd i argumentację prawną przedstawione w powyższej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 listopada 2000 r., FPS 5/00. Przekonujący jest zwłaszcza argument, iż nie ma istotnego znaczenia dla oceny, że umowa sprzedaży rzeczy używanych nie podlega opłacie skarbowej (ze względu na wyłączenie wynikające z art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej), okoliczność, czy na stronie tej umowy, będącej podatnikiem podatku od towarów i usług ciąży obowiązek realnego zadośćuczynienia zobowiązaniu podatkowemu powstałemu w związku z podjęciem tej czynności (zawarciem i wykonaniem umowy), czy też jest ona z tego obowiązku przedmiotowo zwolniona (dalej pozostając podatnikiem podatku od towarów i usług). Należy zgodzić się z argumentem, że poszukiwanie sposobu rozróżnienia trzech grup wyłączeń od opłaty skarbowej, objętych omawianym przepisem, w oparciu o kryterium realnego poniesienia ciężaru podatkowego ani nie znajduje uzasadnienia w dosłownej treści tego przepisu, ani też nie da się wyprowadzić z jego funkcjonalnej wykładni. Stanowisko wyrażone w przytoczonej uchwale zaaprobowало poglądy prezentowane w przeważającej części orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii wykładni art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Sugestie, że sprzedaż towarów używanych, zwolniona od podatku od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, nie podlega również opłacie skarbowej, pojawiały się także w wypowiedziach doktryny, podkreślającej, że dany podmiot, dany przedmiot albo dana czynność prawna powinny być poddane zawsze jednej ustawie podatkowej, aby uniknąć ich opodatkowania dwoma lub więcej podatkami. Ten kierunek wykładni przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w powyższej uchwale.

Podzielając ten sposób wykładni, stwierdzić należy, że umowa sprzedaży towarów używanych, zwolniona od podatku od towarów i usług na podstawie art. 7 ust.

1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług, zawarta przez podatników tego podatku, nie podlegała w okresie od 5 lipca 1993 r. do 3 września 2000 r. opłacie skarbowej, jako jedna z umów wymienionych w pierwszej części art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹² KPC w związku art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====