

Wyrok z dnia 5 lipca 2000 r.

III RN 198/99

Umowa sprzedaży budynków i budowli nie jest objęta wyłączeniami od opłaty skarbowej przewidzianymi 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.).

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 28 czerwca 2000 r. sprawy ze skargi „D.-F.M.” Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w C. z dnia 23 stycznia 1998 r. [...] w przedmiocie odmowy stwierdzenia istnienia obowiązku podatku i zwrot opłaty skarbowej pobranej przez notariusza, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, z dnia 8 stycznia 1999 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

„D.-F.-M.” Spółka z o.o. w W. nabyła dnia 17 lipca 1997 r. na podstawie umowy sprzedaży zawartej w formie aktu notarialnego od [...] Fabryki Platerów „H.” S.A. w W. prawo użytkowania wieczystego gruntu oraz własność budynków i budowli położonych w P. Od powyższej umowy strony uiściły w częściach równych opłatę skarbową w wysokości 250.000 zł, w tym 222.500 zł od nabycia budynków i budowli jako towarów używanych.

„D.-F.-M.” Spółka z o.o. w W. zażądała zwrotu kwoty 111.250 zł wraz z należnymi odsetkami. Powyższa umowa była, zdaniem Spółki, zwolniona od opłaty skarbowej, gdyż strony tej umowy są podatnikami podatku od towarów i usług w rozumieniu 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.).

Urząd Skarbowy w P. decyzją z dnia 24 listopada 1997 r. odmówił zwrotu opłaty skarbowej z uzasadnieniem, że ze zwolnienia od opłaty skarbowej korzystają między innymi umowy sprzedaży zawierane przez podatników wymienionych w art. 5 ustawy, jeżeli są objęte zwolnieniem podatkowym na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy. Sprzedaż zaś budynków i budowli, jako towarów używanych jest zwolniona od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Izba Skarbowa w C. decyzją z dnia 23 stycznia 1998 r. utrzymała w mocy zaskarżoną odwołaniem Spółki powyższą decyzję. W ocenie Izby Skarbowej przepis 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.) określa trzy rodzaje zwolnień. Zawarte w pierwszym zdaniu tego przepisu zwolnienie odnosi się do podatników opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, którzy zawierają wymienione w tym przepisie umowy, od których to czynności są zobowiązani do zapłacenia podatku. Spółka nie miała takiego obowiązku w zakresie sprzedaży budynków i budowli, gdyż była zwolniona od tego o podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Ta podstawa zwolnienia nie jest wymieniona w dwóch pozostałych zwolnieniach przewidujących równoległe zwolnienie od podatku od towarów i usług i od opłaty skarbowej.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 8 stycznia 1999 r. [...] oddalił skargę Spółki na powyższą decyzję Izby Skarbowej.

W ocenie Sądu przepis art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej składa się z trzech segmentów, lecz nie są to trzy rodzaje zwolnień z opłaty skarbowej. Pierwsze z nich poprzez zwolnienie od opłaty skarbowej umów sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawieranych przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, tworzy regułę normy kolizyjnej sprowadzającej się do zasady: kto płaci podatek od towarów i usług (ten) zwolniony jest od opłaty skarbowej. Drugie ze zwolnień przewidzianych w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit a ustawy o opłacie skarbowej stanowi wyjątek od reguły podstawowej i polega na równoczesnym zwolnieniu podatników zarówno od podatku od towarów i usług jak i opłaty skarbowej. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawia fakt, iż w drugim i trzecim segmencie tego artykułu zawarte zostały dwa przypadki równoległego zwolnienia. Odmienny pogląd prowadziłby natomiast do sytuacji, w której zakresy tych zwolnień krzyżowałyby się i częściowo pokrywały się

wzajemnie. Z tych względów oraz w związku z definicją podatnika zawartą w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.), z której wynika, że jest to podmiot, na którym realnie ciąży zindywidualizowany obowiązek podatkowy, Sąd nie podzielił poglądu skarżącej Spółki, że sprzedaż budynków i budowli była zwolniona od opłaty skarbowej mimo równoległego jej zwolnienia od podatku od towarów i usług, jako towaru używanego na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, art. 3 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, art. 32 ust. 1 Konstytucji RP i art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

W ocenie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego przepis art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej przewiduje trzy grupy zwolnień od opłaty skarbowej: 1) zwolnienie umów sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu zawieranych przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, 2) zwolnienie innych tego rodzaju umów, objętych zwolnieniem na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, 3) zwolnienie umów sprzedaży zawieranych przez podatników, o których mowa w art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w zakresie czynności zwolnionych od podatku. Przyjęcie przez Sąd odmiennej wykładni wprowadza wyłom w jednolitym orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i to w sytuacji, gdy bezsporne jest, że strony umowy były podatnikami podatku od towarów i usług, a przedmiotem transakcji były towary używane (budynki i budowle), których sprzedaż podlegała przepisom ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. W związku z tym wymierzenie opłaty skarbowej zostało wyłączone na podstawie pierwszego z „segmentów” przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej zawierającego zwolnienie o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. W ocenie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego faktem decydującym o nieistnieniu

obowiązku zapłaty opłaty skarbowej była okoliczność, że stronami umowy sprzedaży byli podatnicy podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 11 marca 1999 r. III RN 153/98 (OSNAPiUS 2000 nr 1, poz. 3) wyrażono trafny pogląd, iż „z wykładni językowej przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej wynika, że opłacie skarbowej nie podlegają: a) umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, b) inne tego rodzaju umowy, objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, c) umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w zakresie czynności zwolnionych od podatku.”

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 sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu podlegają ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i jednocześnie podatnik będący stroną umowy jest obowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług od tych czynności. Drugie z wymienionych wyżej wyłączeń aktualizuje się wówczas, gdy czynności wynikające z „innych tego rodzaju umów” podlegają ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, lecz jednocześnie podatnicy są zwolnieni od podatku od towarów i usług na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Zasadnicza różnica między wymienionymi wyłączeniami polega więc na tym, że w pierwszym przypadku podatnik będący stroną umowy jest obowiązany do uiszczenia podatku od towarów i usług, w drugim zaś jest zwolniony z tego obowiązku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy. Z tego względu nie można podzielić poglądu wyrażonego w rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, że wystarczającym warunkiem niepodlegania umowy sprzedaży budynków i

budowli jako towarów używanych ustawie o opłacie skarbowej jest zawarcie tej umowy przez podatników podatku od towarów i usług.

W rozpoznawanej sprawie przedmiotem sporu jest kwestia obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od umowy sprzedaży budynków i budowli jako towarów używanych. Otóż nie ulega wątpliwości, 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 wyżej wymienionych wyłączeń od opłaty skarbowej przewidzianych w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Pierwsze z tych wyłączeń nie ma zastosowania do umowy sprzedaży budynków i budowli jako towarów używanych, bowiem w tym przypadku sprzedaż jest zwolniona od podatku od towarów i usług, drugie zaś z tego powodu, że owo zwolnienie od podatku od towarów i usług nie wynika z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, jak tego wymaga przepis art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, lecz z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Wbrew stanowisku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie opłaty skarbowej od umowy sprzedaży budynków i budowli jako towarów używanych nie jest jednolicie oceniane i rozstrzygane w orzecznictwie tego Sądu, o czym świadczy postanowienie Naczelnego Sadu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Katowicach z dnia 14 lutego 2000 r. I SA/Ka 1168/98, w którym Sąd ten wystąpił do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o wyjaśnienie następujących wątpliwości prawnych „Czy zwolnienie w myśl 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.) towarów używanych z podatku od towarów i usług oznacza, że w razie zawarcia umowy sprzedaży, towary używane są zwolnione od opłaty skarbowej na podstawie przepisu 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.)” i zawarta w uzasadnieniu postanowienia argumentacja z przytoczeniem rozbieżnych orzeczeń Sądu w tej kwestii.

W konkluzji należało uznać, że zaskarżony wyrok mimo błędnej interpretacji przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit a ustawy o opłacie skarbowej odpowiada prawu.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====