

Wyrok z dnia 8 września 2000 r.

III RN 7/00

Zwolnienie od podatku 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.) nie jest uzależnione od tego, czy sprzedaż danego rodzaju usług mieściła się w zakresie działalności gospodarczej podatnika-sprzedawcy usługi, lecz od tego, czy była dokonana w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania danego rodzaju sprzedaży w sposób częstotliwy, nawet jeżeli została wykonana jednorazowo.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 8 września 2000 r. sprawy ze skargi „C.” Spółki z o.o. w Ł. na decyzję Izby Skarbowej w P. z dnia 4 maja 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 6 maja 1999 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 n i e

Urząd Skarbowy w P. decyzją z dnia 20 sierpnia 1997 r. określił opłatę skarbową w kwocie 324,80 zł od umowy sprzedaży akcji na okaziciela E.-P. Holding S.A. w Z.G., zawartej między C. Sp. z o.o. w Ł., reprezentowaną przez PHP „P.” Sp. z o.o. w W., a Wiesławą S. (kupującą). Organ podatkowy pierwszej instancji przyjął, że umowa ta 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 dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz.U. Nr 136, poz. 705 ze zm.).

Izba Skarbowa w P. decyzją z dnia 4 maja 1998 r. utrzymała w mocy, zaskarżoną odwołaniami Wiesławy S. i C. Sp. z o.o., powyższą decyzję. W ocenie Izby Skarbowej umowa sprzedaży akcji na okaziciela nie podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług na podstawie 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.), a w związku z tym nie podlega również wyłączeniu od obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Izba Skarbowa ustaliła, że strona sprzedająca nie świadczyła usług finansowych i pośrednictwa finansowego w rozumieniu poz. 13 załącznika nr 2 do ustawy. Do świadczenia usług pośrednictwa finansowego zobowiązał się natomiast działający w imieniu i na rzecz sprzedającego agent, który jednakże nie był stroną umowy sprzedaży akcji. Według Izby Skarbowej nie jest trafny zarzut odwołania naruszenia § 68 pkt 13 rozporządzenia w sprawie opłaty skarbowej, bowiem sprzedaż akcji nie nastąpiła na rzecz podmiotu prowadzącego działalność maklerską, a ponadto umowa dotyczyła niepublicznego obrotu papierami wartościowymi.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 6 maja 1999 r. [...] oddalił skargę „C.” Spółki z o.o. w Ł. na powyższą decyzję. W ocenie Sądu sprzedaż akcji nie jest sprzedażą towaru, lecz w istocie sprzedażą wierzytelności, zaś obrót wierzytelnościami mieści się w zakresie usług bankowych. Z załącznika nr 2 poz. 13 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wynika, że zwolnione od podatku od towarów i usług są usługi pośrednictwa finansowego. Podatnik podatku od towarów i usług, którego zakresem działalności jest świadczenie usług pośrednictwa finansowego (sprzedaż wierzytelności wynikających z akcji) korzysta ze zwolnienia od tego podatku, zaś usługi zwolnione od podatku muszą należeć do przedmiotu działalności podatnika. W ocenie Sądu w sprawie jest niesporne, że sprzedającym akcje był podmiot, do którego zakresu działalności nie należało świadczenie usług pośrednictwa finansowego, a zatem umowa sprzedaży akcji nie była objęta zwolnieniem na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Sąd jest zdania, że za zwolnioną od opłaty skarbowej na podstawie § 63 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej może być uznawana tylko sprzedaż papierów wartościowych podmiotowi prowadzącemu przedsiębiorstwo maklerskie, na

którego utworzenie zgodę wyraziła Komisja Papierów Wartościowych. Kryteriów tych nie spełniały strony przedmiotowej umowy sprzedaży akcji.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenia 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. 5 pkt 1 ustawy o VAT, w szczególności wobec braku dostatecznych podstaw do ustalenia, że określona umowa kupna-sprzedaży akcji nie mogła być zawarta w ramach świadczenia tego rodzaju usług pośrednictwa finansowego w rozumieniu klasyfikacji usług wydanej na podstawie przepisów o statystyce państwowej, która stanowi podkategorię oznaczoną symbolem KwiU 65.23.10, 2) art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w związku z art. 5 ust. 1 tej ustawy wobec uwarunkowania możliwości korzystania ze zwolnienia od podatku VAT od okoliczności nie przewidzianych w tych przepisach prawa, a mianowicie od tego, czy świadczenie danego rodzaju usług przez podatnika VAT mieściło się w zakresie działalności gospodarczej danego podatnika, a nie od tego, czy podatnik (...) świadczył określone usługi „w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, a także wówczas, gdy czynności te polegały na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej, 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.)(...) oraz art. 27 ust. 1 tej ustawy wobec oddalenia skargi mimo braku dostatecznego wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy”. Wskazując na powyższe podstawy wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Poznaniu do ponownego rozpoznania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem 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.), który stanowi, że nie podlegają opłacie skarbowej umowy sprzeda-

ży, 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 (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) 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.

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.

W związku z tym konieczne jest rozważenie, czy umowa sprzedaży (kupna-sprzedaży) akcji jest jedną z umów, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. Należy podzielić pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że sprzedaż akcji nie jest sprzedażą towaru, lecz w istocie sprzedażą wierzytelności. Sprawa niniejsza dotyczy opłaty skarbowej od umowy sprzedaży akcji, przy czym żadna ze stron umowy nie posiadała zezwolenia na prowadzenie przedsiębiorstwa maklerskiego określonego w przepisie art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 22 marca 1991 r. - Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych (Dz.U. Nr 35, poz. 155 ze zm.), a zatem jest to szczególny przypadek prywatnego obrotu wtórnego, który podlega przepisom Kodeksu cywilnego. W kontekście przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a istotne znaczenie ma jednakże nie to, czy strona umowy sprzedaży akcji jest przedsiębiorstwem maklerskim w rozumieniu przepisów Prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi, jak nieprawidłowo przyjął Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego niniejszą rewizją nadzwyczajną wyroku, lecz to, czy umowa ta spełnia przesłanki, o których mowa w tym przepisie.

Sąd Najwyższy uznaje za prawidłowy pogląd wyrażony w uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 maja 1997 r., FPS 4/97 (ONSA 1997 nr 3, poz. 107), że przy sprzedaży wierzytelno-

ści nie mają zastosowania wyłączenia przedmiotowo-podmiotowe (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 oraz 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.

Pozostaje zatem do rozważenia, czy umowa sprzedaży akcji jest „inną tego rodzaju umową, objętą zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym”. Przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zwalnia od podatku od towarów i usług czynności, o których mowa w art. 2 ustawy, dotyczące towarów wymienionych w załączniku nr 1 do tej ustawy. Przepis ten nie ma zastosowania do sprzedaży wierzytelności, bowiem w załączniku nr 1 wymienione są towary, których sprzedaż jest zwolniona od podatku, a akcja nie jest towarem. Z kolei przepis art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym zwalnia od podatku świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy. W załączniku tym wymienione są usługi pośrednictwa finansowego (poz. 13). Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z dnia 26 września 1996 r., III AZP 2/96 (OSNAPiUS 1997 nr 1, poz. 1) stwierdził, że „ogólne pojęcie usług w zakresie finansów obejmuje również usługi bankowe, wśród których wymienia się obrót wierzytelnościami i pośrednictwo finansowe.” Należy zatem podzielić pogląd wyrażony w uzasadnieniu powołanej wyżej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, że umowy sprzedaży wierzytelności, jako umowy „objęte działalnością usługową” wymienioną w poz. 13 załącznika nr 2 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej w związku z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie podlegają opłacie skarbowej. Wyłączenie to ma bowiem charakter przedmiotowy, a zatem bez znaczenia jest to, która ze stron umowy (sprzedawca czy kupujący) korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.” Prowadzi to do wniosku, że umowa sprzedaży akcji nie podlega opłacie skarbowej, jeżeli tylko jedna ze stron tej umowy świadczy usługi w zakresie pośrednictwa finansowego w rozumieniu załącznika nr 2 poz. 13 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Trafny jest pogląd Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego, że ustawa o podatku od towa-

rów i usług oraz o podatku akcyzowym nie uzależnia zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy, od tego, czy sprzedaży danego rodzaju usług mieściła się w zakresie działalności gospodarczej podatnika-sprzedawcy usługi, lecz od tego, czy była dokonana w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania danego rodzaju sprzedaży w sposób częstotliwy, nawet jeżeli została wykonana jednorazowo. Tymczasem Sąd z naruszeniem przepisów wskazanych w rewizji nadzwyczajnej nie rozważył, czy przedmiotowa umowa sprzedaży akcji mieściła się w zakresie usługi pośrednictwa finansowego, lecz poprzestał na ustaleniu, że świadczenie usług w tym zakresie nie należało do przedmiotu działalności sprzedawcy akcji, a w konsekwencji błędnie przyjął, iż umowa ta nie była objęta zwolnieniem na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i jako taka podlegała opłacie skarbowej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====