

**Wyrok z dnia 20 grudnia 1994 r.  
III ARN 72/94**

**Zwolnienie od obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej z mocy § 62 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 53, poz. 253) przysługuje przedsiębiorstwu państwowemu od cywilnoprawnych umów sprzedaży zorganizowanej części tych przedsiębiorstw, a nie innym osobom prawnym gospodarującym mieniem państwowym, prowadzącym działalność w formie jednoosobowej spółki Skarbu Państwa.**

Przewodniczący SSN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Walerian Sanetra, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 20 grudnia 1994 r. sprawy ze skargi Zakładów Aparatury Chemicznej [...] SA w O. na decyzję Izby Skarbowej w Opolu z dnia 13 października 1993 r. [...] w przedmiocie zwrotu części opłaty skarbowej na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 20 kwietnia 1994 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i o d d a l i ł skargę.

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

Aktem notarialnym z dnia 24 czerwca 1993 r. [...] Zakłady Aparatury Chemicznej [...] S.A w O. sprzedały Przedsiębiorstwu Handlu Zagranicznego "S." w K. prawo wieczystego użytkowania nieruchomości wraz z prawem własności zabudowań i urządzeń za cenę 12.078.115.000 zł., stanowiącą równowartość zadłużenia sprzedawcy w stosunku do kupującego. Od tej czynności cywilnoprawnej notariusz jako płatnik pobrał opłatę skarbową w kwocie 603.906.000 zł. od obu stron w częściach równych.

Zakłady Aparatury Chemicznej [...] S.A w O. w piśmie z dnia 28 czerwca 1993 r. złożyły w Urzędzie Skarbowym w O. wniosek o zwrot połowy pobranej przez notariusza opłaty skarbowej, powołując się na przepis § 62 ust. 1 pkt 8 w związku z ust. 2 i § 58 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 52, poz. 253).

Zdaniem wnioskodawcy pobrana opłata podlega obniżeniu o 50%, jeżeli stroną czynności cywilnoprawnej jest przedsiębiorstwo państwowe, a czynność dotyczy sprzedaży zorganizowanej części tego przedsiębiorstwa, które jest jednoosobową spółką Skarbu Państwa, powstałą na skutek przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego aktem władczym organu reprezentującego Skarb Państwa tj. decyzją Ministra Przekształceń Własnościowych. Przedsiębiorstwo ma charakter podmiotu całkowicie uzależnionego od decyzji Skarbu Państwa. Wnioskodawca uważa, że jego czynność prawna jest przejawem aktywności Skarbu Państwa. Obciążenie opłatą skarbową jest podwójne, bowiem nabywcą mienia jest przedsiębiorstwo państwowe, które uiszczało

50% opłaty skarbowej.

Urząd Skarbowy w Opolu decyzją z dnia 20 sierpnia 1993 r. [...] odmówił zwrotu opłaty skarbowej, uznając, że jednoosobowa spółka Skarbu Państwa nie jest przedsiębiorstwem państwowym.

Po rozpoznaniu odwołania wnioskodawcy, Izba Skarbowa w O. decyzją z dnia 13 października 1993 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu swej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła, że przepis § 62 ust. 1 pkt 8 cyt. rozporządzenia dotyczy przedsiębiorstw państwowych, którymi są wyłącznie podmioty wpisane do rejestru przedsiębiorstw państwowych. Z przepisu art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych (Dz. U. Nr 51, poz. 298 ze zm.) wynika, że z chwilą wpisania powstałej w wyniku przekształcenia spółki do rejestru handlowego następuje wykreślenie przekształconego w spółkę przedsiębiorstwa z rejestru przedsiębiorstw państwowych. Powstaje zatem w znaczeniu organizacyjno-prawnym nowy podmiot gospodarczy tj. jednoosobowa spółka Skarbu Państwa, która nie jest pojęciem równoznacznym z pojęciem przedsiębiorstwa państwowego. Zdaniem Izby Skarbowej wykładnia celowościowa, na którą powołuje się wnioskodawca ma jedynie charakter uzupełniający i pomocniczy i nie może prowadzić do wniosków sprzecznych z wykładnią językową i systemową. Z tego względu jednoosobowa spółka Skarbu Państwa nie może korzystać ze zwolnień od opłaty skarbowej, przysługujących przedsiębiorstwu państwowemu z mocy § 62 ust. 1 pkt 8 cyt. wyżej rozporządzenia Ministra Finansów.

W skardze na powyższą decyzję wnioskodawca zakwestionował stanowisko organu odwoławczego uznając, że nieuzasadnione jest twierdzenie, jakoby forma prawna prowadzenia działalności gospodarczej mogła w odniesieniu do tego samego właściciela wpływać na obciążenia podatkowe. Zwolnienia od opłaty skarbowej Skarbu Państwa nie można ograniczać tylko do jego *stationes fisci*, bowiem obejmuje ona także inne formy aktywności Skarbu Państwa. Skarżący uważa, że stanowisko Izby Skarbowej prowadzi do podwójnego opodatkowania opłatą skarbową i zmniejszenia bezpośrednich wpływów do budżetu Państwa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu wyrokiem z dnia 20 kwietnia 1994 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 13 października 1993 r. i zasądził od tej Izby na rzecz Zakładów Aparatury Chemicznej "[...] M." S.A. w O. kwotę 26.039.000 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. W uzasadnieniu wyroku Sąd ten uznał, że zaskarżona decyzja została wydana z naruszeniem przepisu art. 77 k.p.a. z jednoczesnym błędnym zastosowaniem prawa materialnego, a w szczególności § 62 ust. 1 pkt 8 wymienionego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. Tego rodzaju uchybienie stanowi podstawę do uchylenia zaskarżonej decyzji na zasadzie art. 207 § 2 pkt 3 k.p.a.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego organy podatkowe ustosunkowały się w niniejszej sprawie jedynie do zarzutów podatnika i nie dokonały analizy stanu faktycznego sprawy. Z treści aktu notarialnego z dnia 24 czerwca 1993 r. [...] wynika, że drugą stroną umowy jest Przedsiębiorstwo Handlu Zagranicznego "S." w K., które w chwili zawierania umowy było przedsiębiorstwem państwowym. Dyrektorzy tego Przedsiębiorstwa legitymowali się wyciągiem z rejestru przedsiębiorstw państwowych

oraz uchwałą rady pracowniczej. Z tego wynika, że umowa notarialna została zawarta między skarżącą jednoosobową spółką Skarbu Państwa i przedsiębiorstwem państwowym. W tej sytuacji przepis § 62 ust. 1 pkt 8 cyt. rozporządzenia zwalnia od opłaty skarbowej przedsiębiorstwa państwowe od umów sprzedaży zorganizowanych części tych przedsiębiorstw. Jednakże z ust. 2 tego przepisu wynika, że jeżeli jedna ze stron czynności cywilnoprawnej jest zwolniona od opłaty skarbowej, stawkę opłaty, określoną w § 58-60 obniża się o 50%. W niniejszej sprawie zaistniały okoliczności wymienione w tych przepisach. Opłata skarbową winna być obniżona o połowę. Z aktu notarialnego wynika, że notariusz pobrał od wartości sprzedanego mienia opłatę 5%, a winna ona wynosić połowę tej sumy. W związku z tym Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że organy administracyjne błędnie zastosowały w swych decyzjach wyżej wskazany przepis prawa materialnego. Uchybienie to - zdaniem Sądu Administracyjnego - stanowi samodzielną przesłankę do uchylenia zaskarżonej decyzji zgodnie z art. 207 § 2 pkt 1 k.p.a. Błędy podatnika i pominięcie przez niego prawidłowej argumentacji prawnej nie zwalniały organów podatkowych od prawidłowego stosowania przepisów k.p.a. Powinny one samodzielnie ocenić materiał dowodowy i prawidłowo ustalić stan faktyczny i prawny sprawy. Argumentacja skarżącego nie mogła stanowić podstawy do wzruszenia zaskarżonej decyzji, gdyż była błędna, a organy podatkowe trafnie wywiodły, że jednoosobowa spółka Skarbu Państwa nie jest w znaczeniu prawnym, tożsama z przedsiębiorstwem państwowym. Brak zatem było podstaw do uznania, że przepisy te mogą mieć zastosowanie do spółek. Dlatego nielegalna decyzja podlegała uchyleniu.

Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) w związku z § 62 ust. 1 pkt 8 i ust. 2 cyt. wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r., a nadto interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stosownie do przepisu art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) opłata skarbową podlega zwrotowi między innymi, jeżeli została uiszczona nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Powstały w sprawie problem., czy istnieją podstawy prawne do uwzględnienia żądania wnioskodawcy zwrotu opłaty skarbowej w bezspornie ustalonym stanie faktycznym sprawy, organy administracji skarbowej obu instancji i Naczelny Sąd Administracyjny oceniły odmiennie. Rozstrzygnięcie tej kwestii wymaga zatem szczegółowej analizy i wykładni przepisów § 62 ust. 1 pkt 8 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 53, poz. 253). Przepis § 62 ust. 1 pkt 8 tego rozporządzenia wymienia wśród stron czynności cywilnoprawnej, które są zwolnione od opłaty skarbowej m.in. przedsiębiorstwa państwowe od umów sprzedaży zorganizowanych części tych przedsiębiorstw. We wskazanej na wstępie notarialnej czynności cywilnoprawnej stron, osobą prawną zbywającą zorganizowaną część swego zakładu była jednoosobowa spółka Skarbu

Państwa, a nie przedsiębiorstwo państwowe, jak to trafnie ocenił charakter prawny tego podmiotu Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu swego orzeczenia. Z punktu widzenia podmiotowego zwolnienia od opłaty skarbowej nie ma znaczenia w sprawie okoliczność, że kupującym było przedsiębiorstwo państwowe. Z tego wynika, że ani jedna ze stron omawianej czynności cywilno-prawnej nie była zwolniona od opłaty skarbowej. Brak było więc podstaw do zastosowania przepisu § 62 ust. 2 cyt. rozporządzenia, czyli do obniżenia o połowę opłaty skarbowej. Notariusz, jako płatnik prawidłowo pobrał należną opłatę skarbową od wymienionej na wstępie czynności cywilnoprawnej. Żądanie wnioskodawcy zwrotu uiszczony opłaty skarbowej w niniejszej sprawie okazuje się bezzasadne. Odmienne stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, wynikające z nieprawidłowej wykładni prawnej wymienionego wyżej przepisu, zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, nie jest trafne. Ostateczna decyzja organu administracyjnego jest zgodna z prawem, a skarga wnioskodawcy z powodu jej niezgodności z prawem jest bezpodstawna.

W tym świetle okazuje się, że zarzuty rewizji nadzwyczajnej są w pełni uzasadnione. Z tego względu rewizja nadzwyczajna podlega z mocy art. 422 § 1 k.p.c. uwzględnieniu. Wobec istnienia warunków do ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy, Sąd Najwyższy uchylił zaskarżony wyrok i stosownie do wyników rozprawy orzekł, co do istoty sprawy, oddalając skargę. Zdaniem Sądu Najwyższego w niniejszej sprawie nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu rewizji nadzwyczajnej złożenie jej po upływie sześciu miesięcy od daty uprawomocnienia się zaskarżonego wyroku, bowiem orzeczenie to narusza interes Rzeczypospolitej Polskiej, gdyż w konsekwencji mogłoby spowodować nieprawidłową i niezgodną z prawem w praworządym Państwie praktykę organów podatkowych oraz zmienić prawidłową linię orzecznictwa z jednoczesnym naruszeniem istotnych interesów fiskalnych Skarbu Państwa.

W reasumpcji powyższe wywody umożliwiają stwierdzenie, że zwolnienie od obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej z mocy § 62 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 53, poz.253) przysługuje przedsiębiorstwu państwowemu od umów cywilnoprawnych sprzedaży zorganizowanej części tych przedsiębiorstw, a nie innym osobom prawnym gospodarującym mieniem państwowym, prowadzącym działalność w formie jednoosobowej spółki Skarbu Państwa.

Mając to wszystko na uwadze Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, że należało orzec, jak w sentencji.

=====