

Wyrok z dnia 3 lutego 2000 r.

III RN 119/99

W ocenie podlegania opłacie skarbowej nie ma istotnego znaczenia to, czy strona umowy sprzedaży obligacji jest przedsiębiorstwem maklerskim w rozumieniu ustawy z dnia 22 marca 1991 r. Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych (jednolity tekst: Dz.U. z 1994 r. Nr 58, poz. 239 ze zm.) lub czy posiada zezwolenie z art. 11¹ ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. Prawo bankowe (jednolity tekst: Dz.U. z 1992 r. Nr 72, poz. 359 ze zm.), lecz to, czy umowa spełnia przesłanki z 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 3 lutego 2000 r. sprawy ze skargi „W.L.” Spółki z o.o. w W. i Przedsiębiorstwa Przemysłu Fermentacyjnego „A.” w L. na decyzję Izby Skarbowej w L. z dnia 10 lutego 1998 roku [...] w przedmiocie opłaty skarbowej od umowy kupna - sprzedaży obligacji, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 20 listopada 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

Urząd Skarbowy w L. decyzją z dnia 27 października 1997 r. wymierzył „W.L.” Spółce z o.o. opłatę skarbową od umowy sprzedaży obligacji Skarbu Państwa - 3% Państwowej Renty Ziemskiej II serii z dnia 1 czerwca 1936 r. zawartej w dniu 28 października 1994 r. pomiędzy „W.L.” Spółką z o.o. z siedzibą w W. jako sprzedają-

cym a Przedsiębiorstwem Przemysłu Fermentacyjnego „A.” w L. jako kupującym. Umowa została zawarta za pośrednictwem Przedsiębiorstwa Handlowo-Produkcyjnego „P.” Spółki z o.o. z siedzibą w W. Organ podatkowy pierwszej instancji jako podstawę prawną decyzji wskazał przepis art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. a, art. 4 ust. 1 i ust. 2 pkt 2, art. 5 pkt 4, art. 7 ust. 2 i art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) oraz § 58 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz.U. Nr 53, poz. 253 ze zm.)

Izba Skarbowa w L. decyzją z dnia 10 lutego 1998 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję Urzędu Skarbowego. W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy stwierdził, że zwolnienie od opłaty skarbowej określone w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej ma charakter przedmiotowo-podmiotowy i nie jest trafny pogląd, że przepis ten zawiera generalne zwolnienie od opłaty skarbowej wymienionych w nim czynności cywilnoprawnych, jeżeli są one zawierane między podatnikami podatku od towarów i usług. W ocenie Izby Skarbowej umowa sprzedaży obligacji nie jest świadczeniem usługi finansowej zwolnionej od podatku, bowiem obrót papierami wartościowymi nie jest ujęty w zakresie działalności obu stron tej umowy. Zawarta umowa stanowi czynność cywilnoprawną podlegającą obowiązkowi uiszczenia opłaty skarbowej na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. a, art. 4 ust. 1 pkt 2 i art. 5 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie-Ośrodek Zamiejskowy w Poznaniu wyrokiem z dnia 20 listopada 1998 r. [...] oddalił skargi „W.L.” Spółki z o.o. i Przedsiębiorstwa Przemysłu Fermentacyjnego „A.” w L. na powyższą decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, że jest niesporne, iż skarżący byli w 1994 r. podatnikami podatku od towarów i usług. W ocenie Sądu istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do zagadnienia czy zwolnienie od opłaty skarbowej przewidziane w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej dotyczy wszystkich umów zawieranych przez podatników podatku od towarów i usług, niezależnie od tego czy umowa odnosi się do działalności objętej obowiązkiem podatkowym, czy też tym obowiązkiem nie objętej. Sprzedaż obligacji nie jest sprzedażą towarów, zaś sprzedaż obligacji dokonana przedmiotową umową nie może być zaliczona do sprzedaży usług wymienionych w klasyfikacjach wydanych przez Główny Urząd Statystyczny. Przedmiotem działalności Spółki nie jest pośrednictwo finansowe, a ponadto dokonywanie obrotu tymi papierami przez spółkę prawa handlowego

wymagało zezwolenia Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Sprzedaż obligacji jest sprzedażą praw majątkowych i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Sąd uznał za trafny pogląd przyjmowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, że ze zwolnienia od opłaty skarbowej na podstawie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej „korzystają u podatników podatku od towarów i usług tylko te czynności cywilnoprawne, które podlegają podatkowi od towarów i usług”. Wielokrotnie wskazywano na konieczność posiadania zezwoleń na prowadzenie działalności w dziedzinie zastrzeżonej dla określonych podmiotów, jako warunku korzystania przez nie ze zwolnienia od opłaty skarbowej. Umowa ta nie jest umową zwolnioną od opłaty skarbowej na podstawie § 63 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 czerwca 1992 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 53, poz. 253 ze zm.), kupujący („A.”) nie jest bowiem przedsiębiorstwem maklerskim.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę : 1) art. 2 ust. 1 ustawy od podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w związku z art. 4 pkt 2 tej ustawy, wobec przyjęcia ustalenia, że sprzedaż obligacji nie podlega tej ustawie jako dotycząca sprzedaży praw majątkowych, 2) 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 w związku z poz. 13 załącznika nr 2 do tej ustawy w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 1995 r. wobec braku podstaw do przyjęcia, że „określona umowa kupna-sprzedaży” nie była zawarta w ramach świadczenia usług finansowych w rozumieniu klasyfikacji usług wydanej na podstawie przepisów o statystyce państwowej, to jest usług oznaczonych symbolem KU 94, 3) art. 7, 11 i 77 § 1, art. 80 KPA 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 ustalenia, że usługi finansowe nie stanowiły przedmiotu działalności gospodarczej Spółki „W.L.”. Wskazując na powyższe podstawy wniósł o „uchylenie przedmiotowego wyroku NSA w Warszawie i przekazanie temu Sądowi sprawy do ponownego rozpoznania”.

W ocenie Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego rozstrzygnięcie kwestii, czy umowa sprzedaży obligacji jest jedną z umów, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej, wymaga przyjęcia, że: 1) powyższy przepis ustawy, jako ustanawiający wyjątek od zasady powszechności stosowania opłaty skarbowej,

powinien być wykładany w sposób ścisły, 2) stronami umowy sprzedaży są podatnicy podatku od towarów i usług, 3) bez znaczenia jest, która ze stron umowy (sprzedawca czy kupujący) korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lub pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, 4) zwolnienia od opłaty skarbowej od umów sprzedaży, o których mowa w omawianym przepisie, mają charakter przedmiotowy lub przedmiotowo-podmiotowy. Sprzedaż obligacji jest sprzedażą wierzytelności, a zatem istotne jest nie to, czy umowa podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, lecz to, czy co najmniej jedną ze stron tej umowy był podatnik VAT świadczący usługi w zakresie finansów w rozumieniu załącznika nr 2 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Organy podatkowe i NSA nie wyjaśniły, czy strony umowy w 1994 r. świadczyły wszystkie lub niektóre usługi finansowe w rozumieniu załącznika nr 2 poz. 13 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy.

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 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 (Dz.U. Nr 11, poz. 50) 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) obligacji jest jedną z umów, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej. W piśmiennictwie przyjmuje się, że obligacja jest papierem wartościowym o charakterze wierzytelskim, który inkorporuje wierzytelności nabywców tych papierów (obligatariuszy), których treścią jest zasadniczo uprawnienie obligatariusza do domagania się od emitenta zapłaty oznaczonej kwoty pieniężnej oraz ustalonego oprocentowania w sposób i w terminach określonych w obligacji. Obrót obligacjami podlega różnym reżimom prawnym, z których istotne znaczenie dla rozpoznawanej sprawy ma podział na obrót pierwotny i wtórny oraz podział na obrót prywatny i publiczny. Nie ulega wątpliwości, że sprawa niniejsza dotyczy opłaty skarbowej od umowy sprzedaży obligacji, których stronami są spółki prawa handlowego, z których żadna 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.) ani też zezwolenia Prezesa Narodowego Banku Polskiego na dokonywanie czynności bankowych, a zatem jest to szczególny przypadek prywatnego (niepublicznego) obrotu wtórnego papierami wartościowymi, który podlega przepisom Kodeksu cywilnego. W kontekście przepisu art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o opłacie skarbowej istotne znaczenie ma jednakże nie to, czy strona umowy sprzedaży obligacji jest przedsiębiorstwem maklerskim w rozumieniu przepisów Prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi względnie czy posiada zezwolenie, o którym mowa w art. 11¹ ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. - Prawo bankowe (jednolity tekst: Dz.U. z 1992 r. Nr 72, poz. 359 ze zm.) lecz to, czy umowa ta spełnia przesłanki, o których mowa w tym przepisie ustawy o opłacie skarbowej.

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 wierzytelności 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), bowiem nie można być podatnikiem podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży wierzytelności niezależnie od tego, czy czynność

jest jednorazowa i polega na sprzedaży własnej wierzytelności, czy też czynność (sprzedaż) jest powtarzalna i zarobkowa oraz polega na sprzedaży wierzytelności nabytej w tym celu. Opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług nie została objęta sprzedaż praw majątkowych, a więc sprzedaż wierzytelności.

Pozostaje zatem do rozważenia, czy umowa sprzedaży obligacji 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 obligacja 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 finansowe (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 obligacji nie podlega opłacie skarbowej, jeżeli tylko jedna ze stron tej umowy świadczy usługi w zakresie finansów w rozumieniu załącznika nr 2 poz. 13 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====