

Wyrok z dnia 20 lutego 2002 r.

III RN 3/01

Kompetencje organów podatkowych co do zobowiązania podatnika z tytułu opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej wynikają wprost z ustawy, zarówno w odniesieniu do obowiązku wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej, jak i w kwestii naliczenia od niej odsetek (art. 21 § 3 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. w związku z art. 5 pkt 4 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm. oraz art. 53 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej).

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 20 lutego 2002 r. sprawy ze skargi Andrzeja S. na decyzję Izby Skarbowej w K. w przedmiocie opłaty skarbowej, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 15 czerwca 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

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

Urząd Skarbowy K.-Ś. decyzją z dnia 29 czerwca 1998 r. określił Andrzejowi S. wysokość zobowiązania z tytułu opłaty skarbowej od umowy notarialnej kupna-sprzedaży działki o powierzchni 152 m², zabudowanej budynkiem mieszkalnym, położonej przy ul. K. w K., w kwocie 4.750 zł, a w konsekwencji, wobec stwierdzenia niepełnego wykonania przez niego obowiązku podatkowego, o którym mowa jest w art. 5 pkt 4 ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.), określił także wysokość zaległości z tytułu opłaty skarbowej od wyżej wymienionej umowy w wysokości 1.300 zł wraz z należnymi odsetkami, bowiem uznał za niewiarygodną cenę nieruchomości podaną w akcie notarialnym. Izba Skar-

bowa w K. decyzją z dnia 30 września 1998 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję, podnosząc w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia, że – zgodnie z art. 5 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej – obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej powstaje z mocy prawa (*ex lege*) z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej. Jeżeli więc organ podatkowy stwierdzi, że podatnik opłaty tej nie dokonał w całości lub w części, to wówczas wydaje decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej, z tego tytułu której konsekwencją jest także naliczenie odsetek.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Krakowie wyrokiem z dnia 15 czerwca 2000 r. [...] uchylił zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej z dnia 30 września 1998 r. oraz poprzedzającą ją decyzję Urzędu Skarbowego dla K.-Ś. z dnia 29 czerwca 1998 r., stwierdzając w uzasadnieniu tego wyroku, że są one niezgodne z prawem, bowiem w dacie zawarcia przedmiotowej umowy notarialnej kupna-sprzedaży obowiązywało zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lipca 1989 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty (M.P. Nr 25, poz. 193 ze zm.), które wydane zostało na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej i które w § 8 ust. 4 stanowiło, że w przypadku określenia wartości przedmiotu czynności prawnej w kwocie nie odpowiadającej jego wartości rynkowej: „urząd skarbowy wydaje decyzje ustalające wysokość opłaty skarbowej”. Przepis ten został następnie zmieniony zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 16 kwietnia 1997 r. (M.P. Nr 26, poz. 246), które weszło w życie z dniem 13 maja 1997 r. i wedle którego w takich sytuacjach „urząd skarbowy wydaje decyzje określające wysokość opłaty skarbowej”. Na tej podstawie Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie stwierdził, że: „Urząd Skarbowy wydając decyzję określającą wysokość opłaty skarbowej od umowy kupna-sprzedaży zawartej w dniu 14 kwietnia 1997 r. naruszył wskazane wyżej przepisy. Zaskarżona decyzja Izby Skarbowej, utrzymująca w mocy decyzję organu I instancji, jest niezgodna z obowiązującymi przepisami”.

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Krakowie z dnia 15 czerwca 2000 r. [...], zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i art. 22 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 5 pkt 4, art. 1 ust. 1 pkt 2 i art. 7 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej oraz w związku z art. 21 § 1 pkt 1 i art. 53 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), a w konse-

kwencji wniósł na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o NSA o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że: „Sposób powstania zobowiązania podatkowego jest głównym i jedynym czynnikiem przesądzającym o charakterze decyzji podatkowej. Daje to podstawę do wyróżnienia decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, czyli tzw. decyzji konstytutywnych (art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, czyli tzw. decyzji deklaratoryjnych (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”. Równocześnie, w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono także i to, że „obowiązek podatkowy w zakresie opłaty skarbowej wynika z mocy prawa, nie zaś z mocy decyzji administracyjnej”, natomiast art. 12 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej, stanowiący podstawę prawną do wydania przez Ministra Finansów stosownego zarządzenia: „W żadnym razie nie upoważniał do określenia innego sposobu i momentu powstania zobowiązania w opłacie skarbowej od czynności cywilnoprawnych, niż z ustawy. Użycie w tym zarządzeniu wyrazów ‘decyzja ustalająca’ pozostaje bez znaczenia dla oceny charakteru decyzji wydanej na podstawie tych przepisów”.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest zasadna. Obowiązujący w dacie dokonania przez Andrzeja S. czynności prawnej – zawartej w dniu 14 kwietnia 1997 r. umowy notarialnej kupna-sprzedaży działki o powierzchni 152 m², zabudowanej budynkiem mieszkalnym, położonej w K. przy ul. K. – art. 5 ust. 2 i ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 489 ze zm.), stanowił, że: „1. Zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. 2. Jeżeli z przepisów prawa wynika obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego bez uprzedniego doręczenia decyzji, zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy prawa łączą powstanie takiego zobowiązania”, natomiast od zaległości podatkowej pobierane były odsetki za zwłokę (art. 20 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Podobnie, wedle ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), obowiązującej w dacie wydania przez Urząd Skarbowy K.-Ś. decyzji z dnia 29 czerwca 1998 r. (art. 324 § 1 w związku z art. 344 Ordynacji podatkowej): po pierwsze – zobowiązanie podatkowe

powstaje z dniem „zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania” (art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej); po drugie – jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, pomimo ciążącego na nim *ex lege* obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku „organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej” (art. 21 § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej); oraz po trzecie – od zaległości podatkowych naliczane są odsetki za zwłokę (art. 53 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej).

Równocześnie, wedle stanu prawnego obowiązującego w dniu 14 kwietnia 1997 r., tzn. w dacie zawarcia przez Andrzeja S. umowy notarialnej kupna-sprzedaży działki o powierzchni 152 m², zabudowanej budynkiem mieszkalnym, położonej w K. przy ul. K. – art. 5 pkt 4 ustawy o opłacie skarbowej wyraźnie stanowił, że obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej powstawał (*ex lege*) „z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej”, a do jej obliczania i pobierania oraz do jej wpłacania na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w wypadku notarialnych czynności cywilnoprawnych, obowiązani byli, jako płatnicy, notariusze. W konsekwencji, w wypadku stwierdzenia przez organ podatkowy, iż podana w treści umowy notarialnej cena nieruchomości jest niewiarygodna, organ ten – w danym wypadku Urząd Skarbowy K.-Ś. – obowiązany był wydać decyzję określającą wysokość zaległości podatkowej (art. 21 § 3 i § 4 Ordynacji podatkowej) oraz obowiązany był naliczyć odsetki za zwłokę od tej części kwoty należnej, która nie została przez zobowiązanego uiszczona z tytułu opłaty skarbowej (art. 53 § 1 i § 4 Ordynacji podatkowej). Oznacza to, że kompetencje organów podatkowych, także w wypadku zobowiązania podatnika z tytułu opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej, określone zostały wprost w ustawie, zarówno w odniesieniu do obowiązku wydania przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej w zakresie nie uiszczonej części kwoty należnej z tytułu opłaty skarbowej, jak i w kwestii naliczenia odsetek od tej zaległości podatkowej.

Dlatego, w świetle obowiązujących przepisów ustawowych, oczywiście błędny jest pogląd prawny wyrażony w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, jakoby o charakterze „ustalającym” (konstytutywnym) lub „określającym” (deklaratoryjnym) decyzji organu podatkowego w rozpoznawanej sprawie przesądzać miał dopiero – czy to w wersji pierwotnej, czy też w wersji zmienionej w 1997 r. - sposób sformułowania dyspozycji § 8 ust. 4 w związku z § 8 ust. 2 pkt 2 i pkt 5 zarządzenia Ministra Finansów z dnia 21 lipca 1989 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczania i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia

rejestrów tej opłaty, wydanego na podstawie art. 12 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej. Tym bardziej, że - jak trafnie podniesiono w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej - art. 12 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej: „W żadnym razie nie upoważniał do określenia innego sposobu i momentu powstania zobowiązania w opłacie skarbowej od czynności cywilnoprawnych, niż z ustawy”.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹⁵ KPC w związku z 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.

=====