

**KANCELARIA SEJMU  
BIURO STUDIÓW  
I EKSPERTYZ**



**WYDZIAŁ STUDIÓW  
BUDŻETOWYCH**

**Propozycje zmian  
obowiązującej konstrukcji  
opłaty skarbowej**

**Marzec 2000**

**Prof. dr hab. Leonard Etel, mgr Grzegorz Liszewski**

**Raport**

**Nr 173**

## 1. Wstęp

Bezpośrednią przyczyną napisania tego opracowania są rozpoczęte już prace legislacyjne zmierzające do zreformowania obowiązującej opłaty skarbowej. Jednak już na wstępie należy stwierdzić, że nie jest to komentarz do przygotowanego w Ministerstwie Finansów projektu nowych ustaw regulujących problematykę objętą dotychczas ustawą z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej.<sup>1</sup> Ścisłe trzymanie się zaproponowanych w tych projektach rozwiązań uniemożliwia omówienie innych problemów dotyczących opłaty skarbowej, nie będących przedmiotem unormowań tam zawartych.

A problemów tych, wbrew pozorom, jest dosyć dużo. Praktyka, doktryna prawa podatkowego, jak i dorobek orzecznicy sądów wskazują na liczne wątpliwości interpretacyjne w zakresie przepisów o opłacie skarbowej. Liczba tych wątpliwości jest niewspółmiernie wysoka w porównaniu do stosunkowo niewielkiej liczby artykułów ustawy o opłacie skarbowej (których – wyłączając przepisy przejściowe i końcowe – jest trzynaście). Nie zawsze wątpliwości te są możliwe do usunięcia poprzez zastosowanie reguł wykładni i wnioskowania prawniczego. Wydaje się więc, iż w wielu wypadkach niedociągnięcia obowiązującego stanu prawnego jest w stanie usunąć wyłącznie sam ustawodawca w drodze zmiany prawa. O takich właśnie mankamentach ustawy o opłacie skarbowej oraz o proponowanych metodach ich zlikwidowania traktuje niniejsze opracowanie.

## 2. Zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej

### 2.1. Uregulowania ustawowe

Zgodnie z art. 1 ustawy opłacie skarbowej podlegają:

1) w postępowaniu w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej: podania (żądania, odwołania, zażalenia), załączniki do podań, czynności urzędowe podejmowane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego, zaświadczenia i zezwolenia wydawane na wniosek zainteresowanego;

2) następujące czynności cywilnoprawne: umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu, pożyczki, komisu, spółki, poręczenia, umowy darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań na rzecz zbywcy lub osób trzecich, umowy dożywocia i odpłatnego ustanowienia renty, umowy o dział spadku oraz o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, umowy majątkowe małżeńskie, ustanowienie hipoteki oraz odpłatnego użytkowania. Opłacie podlegają również zmiany wyżej wymienionych umów (jeżeli powodują podwyższenie podstawy obliczenia opłaty);

3) dokumenty (stwierdzające ustanowienie pełnomocnika, dokumenty przewozowe, weksle);

4) orzeczenia sądów (również polubownych) i ugody zawarte przed tymi sądami, jeżeli wywołują one takie same skutki jak czynności cywilnoprawne podlegające opłacie).

---

<sup>1</sup> Opinie na temat projektowanej ustawy o opłacie skarbowej (Druk Sejmowy 1502) i ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Druk Sejmowy 1498) zostały sporządzone przez L. Etela i są opublikowane przez Kancelarię Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, w: Materiały i Dokumenty nr 282.

Warunkiem opodatkowania opłatą skarbową czynności cywilnoprawnych jest fakt znajdowania się rzeczy (albo fakt wykonywania praw majątkowych) których dotyczą umowy, w Polsce. Wyjątek od wspomnianej zasady dotyczy umów sprzedaży oraz zamiany – podlegają one opłacie również wówczas, gdy rzecz znajduje się za granicą (lub prawo majątkowe podlega wykonaniu za granicą), ale nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce i nabycie następuje w Polsce.

## 2.2. Zagadnienia problemowe

### 2.2.1. Wątpliwości związane z pojęciem “umowy” i “czynności cywilnoprawnej”

Artykuł 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej stanowi, że opłacie tej podlegają wybrane **czynności cywilnoprawne**. Z kolei litery a) – j) wymienionego wyżej przepisu tworzą katalog **umów cywilnoprawnych**, w zakresie których powstaje obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej. Sytuację dodatkowo komplikuje fakt, iż zgodnie z art. 5 pkt 4 ustawy obowiązek ten powstaje z chwilą **dokonania czynności cywilnoprawnej** (z wyjątkiem sytuacji, gdy opłata jest pobierana przez komisanta lub nabywcę rzeczy przeznaczonej do przerobu lub odprzedaży). Żaden przepis obecnie obowiązującego prawa nie definiuje pojęcia czynności cywilnoprawnej<sup>2</sup>, nie wskazuje też momentu, jaki uznać by można za decydujący dla dokonania takiej czynności. Powstaje zatem pytanie, kiedy powstaje obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej<sup>3</sup>.

Na powyższą wątpliwość zwrócił już uwagę K. Głuszczyk<sup>4</sup>, stwierdzając, iż w ustawie o opłacie skarbowej istnieje rozbieżność przepisów, które z jednej strony nakładają obowiązek podatkowy na czynności cywilnoprawne, a z drugiej strony nakazują w niektórych wypadkach pobrać tę opłatę już z chwilą zachowania się podmiotów czynności będącego przejawem woli zawarcia umowy. Autor powołał się na dorobek nauki prawa cywilnego, formułując tezę, iż czynność cywilnoprawna jest dokonana z chwilą realizacji wszystkich jej elementów (a więc nie tylko oświadczenia woli zmierzającego do wywołania określonych skutków prawnych, ale często również dodatkowych elementów wymaganych przez prawo do “zaistnienia” czynności, jak np. wydanie rzeczy, wpis do rejestru handlowego,...)<sup>5</sup>.

Z powyższym poglądem trudno się jednak do końca zgodzić. Analiza przepisów o opłacie skarbowej (głównie art. 1 i 13) wydaje się prowadzić do nieco odmiennych wniosków.

Treść art. 13 ust. 1 pkt 3 ustawy wskazuje, że opłacie skarbowej podlegają jedynie **ważne** czynności cywilnoprawne, skoro przepis ten nakazuje zwrócić opłatę uiszczoną od nieważnej czynności (zarówno nieważnej z mocy samego prawa, jak i wskutek prawomocnego orzeczenia sądu). Jeśli tak, to nasuwa się wniosek, iż na gruncie opłaty skarbowej ustawodawca dokonał rozróżnienia między ważnymi i nie-

<sup>2</sup> Definicję taką zawierał jeszcze art. 40 nie obowiązującej już ustawy z dnia 18 lipca 1950 r. – przepisy ogólne prawa cywilnego (Dz. U. Nr 34, poz. 311) stanowiąc, iż jest nią czynność zmierzająca do ustanowienia, zmiany lub zniesienia stosunku prawnego.

<sup>3</sup> Jako że opłata skarbowa – w przeciwieństwie np. do podatku od spadków i darowizn – jest świadczeniem rzeczowym (a nie osobistym), czyli że na jej wysokość nie ma wpływu osobista sytuacja podatnika, lecz jedynie charakter przedmiotu opodatkowania, zagadnienie powstania obowiązku podatkowego (jako ściślej związane z przedmiotem, a nie podmiotem podatku) zostanie omówione właśnie w rozdziale mówiącym o zakresie przedmiotowym opłaty.

<sup>4</sup> Patrz K. Głuszczyk, *Moment powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej – wybrane zagadnienia*, “Monitor podatkowy” 1998, nr 2, s. 43 i n.

<sup>5</sup> Tmże, s. 45.

ważnymi czynnościami cywilnoprawnymi. Na pytanie, kiedy należy uznać czynność prawną za ważną na gruncie prawa cywilnego, odpowiada Kodeks cywilny - głównie w art. 17, 58, 63, 73 i 82: musi być ona zawarta co do zasady przez osoby posiadające zdolność do czynności cywilnoprawnych, musi być zawarta w prawidłowej formie, nie może być sprzeczna z prawem lub prowadzić do obejścia prawa, musi być wyrażona zgoda przedstawiciela ustawowego (np. w przypadku umów zawartych przez osoby ograniczone w zdolności do czynności pranych) itd.

Definicji czynności prawnej faktycznie próżno szukać w obowiązującym systemie prawa. Definicję tę wypracowała jednak już nauka prawa. W literaturze tego przedmiotu zasugerowano, iż przez czynność tę należy rozumieć jedynie samo zachowanie się podmiotu w celu wywołania określonych skutków prawnych<sup>6</sup>. Tak więc wydaje się, że chwilą dokonania czynności prawnej (także w zakresie prawa cywilnego) będzie chwila, w której podmioty zachowały się w określony sposób dla wywołania pewnych skutków w sferze prawa. Warunkiem wywołania tych skutków jest zawsze ważność czynności. Niekiedy jednak prawo (m.in. k.c.) wymaga dla ich (skutków) zaistnienia dodatkowych innych warunków – np. wydania przedmiotu umowy, wpisu do rejestru handlowego czy do księgi wieczystej. W świetle powyższych rozważań czym innym staje się więc moment dokonania czynności cywilnoprawnej, a czym innym wywoływanie przez nią skutków prawnych.

W przypadku umów wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. a) – j) ustawy **obowiązek podatkowy w zakresie opłaty skarbowej powstaje bez względu na to, czy wywołują one skutek prawny** (czyli np. bez względu na to, czy nastąpiło wydanie rzeczy oznaczonej co do gatunku rodzące przeniesienie własności tej rzeczy – art. 155 §2 k.c.)<sup>7</sup>. Wystarczy tylko, aby były one ważne. Dlatego też w przypadku opłaty z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego w spółce z o.o. (w drodze uchwały walnego zgromadzenia wspólników zmieniającej umowę spółki) obowiązek uiszczenia powstanie z chwilą podjęcia ważnej uchwały (czyli w momencie zachowania będącego czynnością prawną), bez względu na to, czy zostanie ona (uchwała) wpisana do rejestru handlowego (gdyż sam wpis jest – zgodnie z art. 254 §5 k.h. - jedynie warunkiem, aby uchwała wywołała zamierzony skutek prawny)<sup>8</sup>.

Nieco inaczej wyraził się ustawodawca w art. 1 ust.1 pkt 2 lit. k), wiążąc powstanie obowiązku podatkowego z **ustanowieniem** (a nie z umową) hipoteki oraz odpłatnego użytkowania. W literaturze pojawił się pogląd, zgodnie z którym ustanowienie hipoteki ma miejsce pod warunkiem jej wpisu do księgi wieczystej (a więc dopiero z tą chwilą powstać mógłby obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej)<sup>9</sup>. W świetle wcześniejszych rozważań pogląd ten nie wydaje się jednak zasadny. Co prawda przepisy prawa nie wyjaśniają pojęcia “ustanowienie hipoteki”, jednakże – biorąc pod uwagę językowe znaczenie tego zwrotu – należałoby raczej przyjąć, iż chodzi tutaj o samą

<sup>6</sup> Por. A. Jamróz, *Wstęp do nauk prawnych*, Białystok 1999, s. 107; J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1993, s. 24; J. Wiszniewski, *Elementy prawa*, Warszawa 1976, s. 78.

<sup>7</sup> Odmienny pogląd w tej kwestii zajął NSA w wyrokach: z dnia 13 listopada 1998 r. (III SA 1038/98), nie publ.; z dnia 6 stycznia 1999 (III SA 3176/97), nie publ.; z dnia 14 stycznia 1999 (III SA 5171/97), nie publ. Orzeczenia te zostały omówione w: B. Komisarczuk, *Opłata skarbowa od pożyczki z zagranicy*, “Glosa” 1999, nr 9, s. 3 i n. W wyrokach tych Sąd stanął na stanowisku, iż momentem decydującym o powstaniu obowiązku podatkowego przy umowie pożyczki jest **data wykonania świadczenia** przez pożyczkodawcę (a więc np. data wpływu pieniędzy z zagranicy na konto w Polsce).

<sup>8</sup> Analogiczny pogląd wyraził również NSA w wyroku z dnia 19 lutego 1997 r. (III SA 1331/95), nie publ. stwierdzając, że obowiązek podatkowy w zakresie opłaty skarbowej powstaje z chwilą zawarcia umowy spółki z o.o. i na jego powstanie nie ma wpływu późniejszy wpis umowy do rejestru handlowego lub brak tego wpisu.

<sup>9</sup> Por. K. Głuszczyk, *Moment powstania...*, op. cit., s. 45.

czynność zmierzającą do jej powstania (a nie wpis do księgi powodujący jej powstanie). Wniosek taki wydaje się wynikać również z uregulowań zawartych w ustawie o księgach wieczystych i hipotece<sup>10</sup>.

Zgodnie z art. 67 ust. 1 tej ustawy do powstania hipoteki niezbędny jest wpis w księdze wieczystej. Do wpisu ograniczonego prawa rzeczowego na nieruchomości (a więc m.in. hipoteki) wystarcza dokument obejmujący **oświadczenie** właściciela nieruchomości **o ustanowieniu** tego prawa (art. 32 ust. 1 ustawy). Tak więc źródłem hipoteki wydaje się być samo oświadczenie osoby ustanawiającej hipotekę (czyli np. właściciela nieruchomości) – to ono będzie tą czynnością cywilnoprawną podlegającą opłacie skarbowej (i jeśli przyjmie ono formę aktu notarialnego, to opłata skarbową zostanie pobrana przez notariusza jako płatnika opłaty). Hipoteka zostanie ustanowiona poprzez samo oświadczenie, natomiast powstanie dopiero z datą złożenia wniosku o wpis do księgi wieczystej<sup>11</sup>.

Wśród czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej ustawa wymienia głównie umowy (np. umowę sprzedaży, zamiany, spółki,...). Ustawodawca nie zdefiniował jednak nigdzie (ani w tej ani w żadnej ustawie) pojęcia umowy. Takim pojęciem już dawno operuje nauka prawa, rozumiejąc przez to dwustronną (ewentualnie wielostronną) czynność prawną - czynność wymagającą zgodnego oświadczenia dwu lub więcej stron. Dzięki takiemu ujęciu odróżnić można umowy od czynności jednostronnych (np. ustanowienia testamentu, przyrzeczenia publicznego,...). Zgodnie z tak przyjętym podziałem oraz przy założeniu, że katalog czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej jest zamknięty (a więc, że opłacie tej podlegają wyłącznie zdarzenia wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 2)<sup>12</sup>, wskazać można na pewien mankament ustawy: w zupełnie niezrozumiały sposób nie objęto przepisami o opłacie skarbowej pewnych czynności prowadzących do powstania spółki (ustanawiając tym samym nieuzasadnione uprzywilejowanie dla niektórych czynności cywilnoprawnych).

Omawianemu świadczeniu publicznoprawnemu podlegać będą na pewno **umowy** spółki – czynności prowadzące do powstania wszelkich spółek, w których pojawiają się dwie lub więcej stron (przyszłych wspólników). Kodeks handlowy zna jednak również spółki, które mogą być założone przez jedną osobę – jednoosobowe spółki z o.o. Do ich powstania wymagane jest sporządzenie tzw. aktu założycielskiego. Akt ten, sporządzony przez jedynego wspólnika, jest czynnością jednostronną, a nie umową.

Obowiązujące przepisy nie dają więc podstawy do opodatkowania opłatą aktu założycielskiego jednoosobowej spółki z o.o., skoro obowiązek uiszczenia opłaty wiąże jedynie z umowami spółki. Również Kodeks handlowy przyjmuje założenie, że umowa spółki nie jest tożsama z aktem założycielskim: art. 158 §4 k.h. stwierdza jedynie, iż "ilekroć w **niniejszym dziale** (chodzi o dział X księgi I k.h., a więc nawet nie w całym Kodeksie, a tym bardziej nie w innych ustawach) mówi się o >>umowie spółki<<, należy przez to rozumieć także akt założycielski sporządzony przez jedynego wspólnika".

Objęcie opłatą również wspomnianych aktów założycielskich wydaje się na dzień dzisiejszy godnym uwagi postulatem de lege ferenda.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. Nr 19, poz. 47 z późn. zm.) – dalej zwana w skrócie ustawą o księgach wieczystych.

<sup>11</sup> Zgodnie z art. 29 ustawy o księgach wieczystych wpis ma moc wsteczną od dnia złożenia wniosku o wpis.

<sup>12</sup> Będzie jeszcze o tym mowa w dalszej części opracowania.

### 2.2.2. Sporne zagadnienie opodatkowania opłatą skarbową tzw. umów mieszanych

Zgodnie z przyjętą w polskim ustawodawstwie zasadą swobody umów strony mogą w sposób dowolny kształtować łączący je stosunek prawny, pod warunkiem że jego treść lub cel nie będą sprzeczne z naturą stosunku, ustawą oraz zasadami współżycia społecznego (art. 353<sup>1</sup> k.c.)<sup>13</sup>. Większość typowych umów spotykanych w obrocie prawnym reguluje sam Kodeks cywilny. Ustawa ta nie zawsze jednak potrafi sprostać wciąż rosnącym wymaganiom rozwijającego się rynku kapitałowego. Tym właśnie należy tłumaczyć pojawianie się coraz bardziej popularnych w ostatnich latach umów, które nie znajdują swojego odpowiednika w obowiązujących przepisach prawa (tzw. umów nienazwanych). Najczęściej łączą one w sobie elementy kilku stosunków prawnych normowanych przez k.c. – dlatego też nazywa się je także umowami mieszanymi.

Na gruncie przepisów o opłacie skarbowej pojawił się w ostatnich latach problem: czy umowy nienazwane podlegają opłacie skarbowej, jeżeli wyczerpują znamiona czynności cywilnoprawnych opodatkowanych opłatą (wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy). Problem jest o tyle istotny, że nawet w orzecznictwie NSA wystąpiła rozbieżność poglądów na ten temat.

Odpowiedź na tak postawione pytanie wymaga najpierw określenia charakteru prawnego katalogu czynności zawartego w powołanym wyżej art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej. Jeśli by się okazało, że omawiany przepis wymienia jedynie przykładowe (te – zdaniem ustawodawcy – najczęściej spotykane) umowy, wcale nie wykluczając opodatkowania opłatą innych umów (już w nim nie wymienionych), to oczywiście każda inna umowa, zarówno nazwana, jak i nienazwana, podlegałaby opłacie. Takie założenie wydaje się jednak stanowczo zbyt daleko idące.

Ustawodawca w niektórych ustawach podatkowych bardzo szeroko określił krąg przedmiotów opodatkowania danym podatkiem, ograniczając się w takich sytuacjach wyłącznie do przedstawienia katalogu otwartego zawierającego typowe stany faktyczne, z których zaistnieniem wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Przykładem może być ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>14</sup>, w której to art. 9 zawarto zasadę, że opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody (...) ze wszystkich źródeł przychodów. Z kolei w art. 10 stwierdzono, iż źródłami przychodów są: stosunek służbowy (...), kapitały pieniężne (...), inne źródła. I właśnie to ostatnie sformułowanie – “inne źródła” – przesądza o otwartym charakterze katalogu źródeł przychodów, z których dochody obciążone są podatkiem dochodowym.

Inną metodą określania otwartego katalogu zdarzeń prawnych jest często stosowany przez normodawcę (nie tylko w zakresie prawa podatkowego) zwrot: “(...), w szczególności: (...)”.

Literalna wykładnia art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej prowadzi do wniosku, iż dla jej potrzeb ustawodawca ustalił zamknięty katalog czynności cywilnoprawnych: “Opłacie skarbowej podlegają następujące czynności cywilnoprawne: umowy sprzedaży oraz zamiana rzeczy i praw majątkowych, (...)”. Nie użyto tutaj zwrotu; “... i inne umowy cywilnoprawne”. Jeśli nie, to prawidłowy wydaje się wnio-

<sup>13</sup> Por. Komentarz do kodeksu cywilnego - księga trzecia: zobowiązania (pod red. G. Bieńka), Warszawa 1999, s. 14 i n.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j. t.: Dz. U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 z późn. zm.).

sek, że obciążone opłatą są wyłącznie czynności wyraźnie wymienione w tekście tego przepisu. Tak się złożyło, że wszystkie one są uregulowane przez k.c. Jeśli więc dana czynność prawna będzie wyczerpywała kodeksowe znamiona wyłącznie jednej z umów wymienionych w art. 1 ustawy o opłacie skarbowej, to jej dokonanie (nawet gdyby strony nadały jej inną, specyficzną nazwę) pociągnie za sobą powstanie obowiązku uiszczenia opłaty.

Powracając do głównego wątku rozważań, można już spróbować odpowiedzieć na pytanie, czy umowy mieszane podlegają opłacie skarbowej. Typowym (i najczęściej występującym w obrocie prawnym) przykładem umowy nienazwanej wyczerpującej znamiona kilku umów normowanych przez k.c. jest leasing. W kwestii możliwości opodatkowania opłatą skarbową takich umów mieszanych, a leasingu w szczególności, zarysowały się dwie odmienne linie w orzecznictwie naczelnego Sądu Administracyjnego.

W wyroku z dnia 12 sierpnia 1993 r.<sup>15</sup> NSA zawarł pogląd, iż art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej dokładnie precyzuje rodzaje czynności cywilnoprawnych, których zawarcie rodzi obowiązek uiszczenia opłaty. Jest to katalog zamknięty nie przewidujący żadnej umowy nienazwanej o mieszanym charakterze. Nie istnieje więc możliwość obciążenia opłatą czynności cywilnoprawnej, której ustawodawca w omawianym wykazie (katalogu) nie umieścił.

Z kolei wyrokiem z dnia 20 maja 1994 r.<sup>16</sup> NSA orzekł, że sam fakt niewymienienia umowy leasingu w katalogu czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej nie przesądza wcale o braku możliwości opodatkowania takiej umowy opłatą. Sąd wyszedł z założenia, iż jeśli dana umowa mieszana zawiera essentialia negotii kilku umów nazwanych (z których każda podlega opłacie skarbowej), to również od niej należy pobrać tę opłatę. “Jeżeli opłatę skarbową pobiera się od najmu, dzierżawy i sprzedaży, to nie do pogodzenia z logiką byłoby twierdzenie, że umowa stanowiąca kompilację tych umów opłacie nie podlega”<sup>17</sup>.

W cytowanych wyżej orzeczeniach składy orzekające były zgodne co do tego, że art. 1 ust. 1 pkt 2 zawiera zamknięty katalog czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej. Nie stanowiło to jednak przeszkody, aby w sprawie III SA 1124/94 Sąd dopuścił możliwość obciążenia opłatą umowy stanowiącej “mieszankę” istotnych elementów kilku umów nazwanych podlegających opłacie. Ten pogląd wydaje się jednak zbyt daleko idący. Wydaje się, że zamknięty charakter katalogu czynności prawnych obciążonych opłatą wyklucza jakąkolwiek możliwość opodatkowania umów nie znajdujących swojego dokładnego odpowiednika wśród tych wymienionych w powoływanym art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy, nawet gdyby faktycznie łączyły one w sobie pewne elementy kilku umów nazwanych podlegających opłacie. Należy się zgodzić z twierdzeniem, iż leasing – jako jedna z umów nienazwanych – nie mógł się znaleźć w wymienionym wyżej przepisie, a to chociażby z tej racji, że trudno było przewidzieć wszystkie rodzaje umów nie znanych kodeksowi cywilnemu, od których należałoby pobrać opłatę. Skoro nie byłyby regulowane przez obowiązujące prawo, to zawsze istniałyby wątpliwości, czy są właśnie tymi czynnościami, które enumeratywnie wymieniono w ustawie o opłacie skarbowej. Zamiast jednak stosowania wyliczenia enumeratywnego przedmiotów opodatkowania opłatą, normodawca mógł się posłużyć katalogiem otwartym stwierdzając na przykład, że opłacie podlegają również inne czynności cywilnoprawne, jeżeli zawierają w sobie essentialia negotii przy-

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 1993 r. (SA/Wr 470/93), “Prawo Gospodarcze” 1994, nr 1, s. 9

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 20 maja 1994 r. (III SA 1124/94), POP 1995, nr 5, s. 338.

<sup>17</sup> Jak wyżej, s. 339.

najmniej jednej z umów w ustawie wymienionych. Takiego sformułowania jednak w ustawie nie ma, a skoro nie ma, to nie wydaje się aby w obowiązującym stanie prawnym można było obciążyć opłatą skarbową tzw. umowy mieszane. Odmienny pogląd dopuszczałby stosowanie w prawie podatkowym analogii dla nałożenia na podatników obowiązku podatkowego – analogia taka byłaby nie do pogodzenia chociażby z zasadą pewności prawa<sup>18</sup>. To twierdzenie wymaga oczywiście jednego zastrzeżenia: o istocie danej umowy cywilnoprawnej decyduje za każdym razem nie jej tytuł nadany przez strony, lecz jej treść (wyrażająca wolę stron) oraz sposób realizacji<sup>19</sup> - elementy te zawsze powinny być przez organ podatkowy gruntownie zbadane.

Aby zatem móc odpowiedzieć na pytanie, czy leasing może być opodatkowany opłatą skarbową, należy w pierwszej kolejności rozważyć charakter prawny tej umowy. Sama umowa została przyjęta na grunt europejski z systemu amerykańskiego. W Polsce nie jest regulowana przez prawo cywilne – kształtuje ją wyłącznie praktyka gospodarcza<sup>20</sup>. W kraju występuje ona najczęściej w dwóch podstawowych odmianach: leasingu operacyjnego (bieżącego) i leasingu finansowego (kapitałowego).

Leasing operacyjny jest umową, na podstawie której leasingodawca oddaje leasingobiorcy rzecz do używania lub użytkowania i pobierania pożytków na stosunkowo krótki czas (najczęściej ok. 3 lata). W założeniu rzecz oddawana w leasing ma służyć jako przedmiot wielu kolejnych umów leasingu w przyszłości (tym tłumaczy krótkie okresy trwania umów). Przez cały czas trwania umowy rzecz stanowi własność leasingodawcy – **to on ponosi też koszty utrzymania rzeczy (również koszty napraw, ubezpieczenia itp.)**. Ten model leasingu nie zawiera opcji zakupu – w umowie strony mogą co najwyżej przewidzieć prawo pierwokupu przysługujące leasingobiorcy. W istocie swej tak rozumiany leasing jest odmianą umowy dzierżawy lub najmu (w zależności od tego, czy rzecz oddana w leasing może przynosić pożytki czy nie)<sup>21</sup> – w tych umowach koszty utrzymania rzeczy co do zasady obciążają odpowiednio wynajmującego i wdzierżawiającego - a w związku z tym nic nie stoi na przeszkodzie, aby obciążyć go opłatą skarbową od czynności cywilnoprawnych (odpowiednio od dzierżawy lub od najmu). Jeśli jednak strony zmodyfikują treść umowy tak, że nie będzie już ona wyczerpywała znamion najmu czy dzierżawy (np. przerzucą obowiązek ponoszenia wszelkich kosztów utrzymania rzeczy na leasingobiorcę), wydaje się, iż – analogicznie jak w przypadku leasingu finansowego (o czym niżej) – będzie to już umowa nienazwana, nie mogąca być obciążoną opłatą skarbową.

Odmienne przedstawia się sytuacja z leasingiem finansowym. Jest to umowa, na podstawie której leasingodawca oddaje leasingobiorcy rzecz do używania (lub użytkowania i pobierania pożytków) na czas oznaczony, ale zbliżony do okresu gospodarczej zużywalności rzeczy (a więc znacznie dłuższy niż przy leasingu operacyjnym). W stosunku tym można dopatrywać się pewnych podobieństw do najmu, dzierżawy, sprzedaży na raty, pożyczki czy kredytu bankowego. W literaturze wskazuje się jednak również na szereg istotnych różnic pomiędzy wymienionymi wyżej umowami.

Przez umowę leasingu finansowego leasingodawca zobowiązuje się oddać leasingobiorcy rzecz do używania (i, ewentualnie, do pobierania pożytków) na czas oznaczony – zbliżony do okresu technicznej zużywalności rzeczy – a leasingobiorca

<sup>18</sup> Por. szerzej na ten temat M. Aleksandrowicz, M. Grzybowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 maja 1994 r.* (III SA 1124/93), "Monitor podatkowy" 1994, nr 11, s. 6 i n.

<sup>19</sup> Tak np. w wyroku NSA z dnia 29 marca 1994 r. (SA/Wr 1517/93), "Prawo Gospodarcze" 1994, nr 4, s. 15

<sup>20</sup> Z. Radwański, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 140

<sup>21</sup> jak wyżej, s. 145



zobowiązuje się do uiszczania, w oznaczonych częściach (ratach), sumy odpowiadającej co najmniej wartości rzeczy w chwili jej oddania w leasing oraz do zapłaty prowizji. Wszelkie koszty utrzymania rzeczy, ciężary z nią związane oraz ryzyko jej utraty ponosi leasingobiorca<sup>22</sup>. Po upływie oznaczonego w umowie terminu i spłaceniu wszystkich rat leasingowych leasingobiorca ma prawo nabyć rzecz od leasingodawcy za niewielką<sup>23</sup> kwotę (opcja zakupu).

Mając na względzie powyższą konstrukcję leasingu finansowego można stwierdzić, iż nie jest on klasyczną dzierżawą czy najmem – obowiązek ponoszenia wszelkich kosztów związanych z rzeczą spoczywa na leasingobiorcy (a w najmie i dzierżawie – odpowiednio na wynajmującym i wydierżawiającym). Czynsz leasingu jest w istocie spłatą wartości rzeczy (a więc podzielonym w czasie świadczeniem jednorazowym)<sup>24</sup>. Różnica między omawianym leasingiem a umową sprzedaży na raty sprowadza się do tego, że przez cały czas trwania umowy rzecz stanowi własność leasingodawcy. Od umowy kredytu odróżnia go z kolei przedmiot – kredyt obejmuje wyłącznie określone kwoty pieniężne, a wynagrodzeniem kredytodawcy są odsetki (natomiast w leasingu wynagrodzenie leasingodawcy stanowi stawka leasingowa będąca ekwiwalentem przedmiotu umowy). Wreszcie leasing finansowy tym się różni od pożyczki, że obejmuje rzeczy oznaczone co do tożsamości (a pożyczka – rzeczy oznaczone co do gatunku)<sup>25</sup>.

Skoro więc leasing finansowy w swej klasycznej postaci nie jest w istocie ani umową dzierżawy, ani najmu, ani sprzedaży czy pożyczki, to w obecnym stanie prawnym nie może on być obciążony opłatą skarbową. Za takim twierdzeniem przemawia również fakt, że zarówno ustawa jak i rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów nie przewidują stawek dla umów będących kompilacją czynności enumeratywnie wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 2 – trudno byłoby w takim razie wskazać jak powinno wyglądać opodatkowanie leasingu, skoro inne stawki obowiązują dla najmu czy dzierżawy, inne dla sprzedaży i inne dla pożyczki.

W świetle powyższych rozważań na pełne uznanie zasługuje teza wyroku NSA z dnia 27 kwietnia 1993 r. (SA/Wr 73/93): “W polskim prawie brak jest kompleksowej i wyczerpującej regulacji leasingu. Niemniej umowa taka jako umowa nienazwana dopuszczalna jest w systemie naszego prawa z uwagi na naczelną zasadę zobowiązań - zasadę swobody umów. Zasada ta została *expressis verbis* określona w art. 353<sup>1</sup> k.c., dodanym przez art. 1 pkt 48 ustawy z dnia 28 lipca 1990 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 5 poz. 321).

Strony zatem zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiał się właściwości (naturze) stosunku, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego.

Określenie przez strony umowy jako umowy leasingowej, nie oznacza, że w świetle przepisów prawa przestaje ona być umową najmu bądź dzierżawy. Skoro umowa nie zawiera elementów charakterystycznych dla umów leasingu finansowego i jest w istocie umową najmu - to zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 4 poz. 23) podlega opłacie skarbowej”. Nie tytuł będzie więc stanowić o charakterze umowy, lecz rzeczywisty zamiar stron wyrażony w treści łączącego je stosunku prawnego.

<sup>22</sup> J. Poczobut, *Umowa leasingu w prawie krajowym i międzynarodowym*, Warszawa 1994, s. 285 i n.

<sup>23</sup> Z uwagi na zużycie i utratę wartości rynkowej rzeczy w trakcie trwania umowy.

<sup>24</sup> Wskazane cechy pozwalają odróżnić leasing finansowy od odpłatnego użytkowania.

<sup>25</sup> Por. *Prawo umów w obrocie gospodarczym* (pod red. S. Włodyki), Kraków 1993, s. 308 i n.

### 2.2.3. Sprzedaż a inne odpłatne umowy przenoszące własność

Innym dość istotnym problemem związanym z zamkniętym charakterem katalogu czynności cywilnoprawnych podlegających opłacie skarbowej jest zagadnienie możliwości obciążenia opłatą innych niż sprzedaż odpłatnych umów przenoszących własność. Sama ustawa o opłacie skarbowej w art. 1 ust. 1 pkt 2 wymienia tylko dwa rodzaje czynności dwustronnych o charakterze odpłatnym<sup>26</sup> przenoszących własność: umowę sprzedaży oraz umowę zamiany. Ustawa nie zdefiniowała pojęcia umowy sprzedaży, logiczne więc jest posługiwanie się w tym zakresie definicjami zawartymi w kodeksie cywilnym.

Zgodnie z art. 535 k.c. przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę<sup>27</sup>. Z kolei przez umowę zamiany (art. 603 k.c.) każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Kodeks cywilny w art. 155 sugeruje jednak, iż obok sprzedaży, zamiany i darowizny mogą istnieć inne umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości – wszystkie one (tzn. te umowy **zobowiązujące**) przenoszą własność na nabywcę (**chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo strony postanowią inaczej**), a więc **co do zasady** wywołują podwójny skutek: zobowiązujący i rozporządzający. Taką właśnie umowę, tylko co do zasady zobowiązująco – rozporządzającą, reguluje art. 535 k.c.: “Przez umowę sprzedaży sprzedawca **zobowiązuje się** (...)”. Zgodnie bowiem z art. 156 k.c. może się jednak zdarzyć, iż przeniesienie własności nastąpi dopiero poprzez zawarcie umowy mającej charakter wyłącznie rozporządzający – a to w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy **stricte zobowiązującej** do przeniesienia własności, z zapisu, z bezpodstawnego wzbogacenia lub z innego zdarzenia<sup>28</sup>. Tak więc wydaje się, iż strony mogą tak ustalić treść umowy sprzedaży, że będzie ona wywoływać jedynie skutek zobowiązujący (i nie przeniesie jeszcze własności)<sup>29</sup>.

Z powyższego wynika, iż umowa sprzedaży **zawsze** ma charakter zobowiązujący, nie zawsze jednak musi przynosić **równocześnie** skutek rozporządzający (czyli nie zawsze musi przenosić własność). Analiza treści art. 155, 156 i 535 k.c. pozwala założyć, że sprzedaż, jako czynność zawsze zobowiązująca, nie może być następstwem innej umowy zobowiązującej – **nie może mieć charakteru wyłącznie rozporządzającego** (a co najwyżej podwójny charakter: zobowiązująco – rozporządzający).

Jak się okazuje, Kodeks cywilny zna również inne sposoby przeniesienia własności, charakterem swym zbliżone do sprzedaży – mówią o nich m.in. art. 231, 594 i 600 k.c.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> Czynność odpłatna rozumiana jako czynność związana ze świadczeniem wzajemnym.

<sup>27</sup> Zgodnie z art. 555 k.c. przepisy o sprzedaży rzeczy stosuje się odpowiednio do sprzedaży energii oraz sprzedaży praw.

<sup>28</sup> Analogicznie w odniesieniu do wierzytelności stanowi art. 510 k.c. (a w stosunku do spadku – art. 1052 k.c.).

<sup>29</sup> Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 czerwca 1997 (I CKN 162/97), “Radca Prawny” 1998, nr 2, s.66.

<sup>30</sup> Do przeniesienia własności może dojść również w przypadku instytucji *datio in solutum* z art. 453 k.c., gdzie dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie.

Zgodnie z art. 231 §1 k.c. samoistny posiadacz gruntu w dobrej wierze, który wzniosł na powierzchni lub pod powierzchnią gruntu budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przynoszącej wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby właściciel przeniósł na niego własność zajętej działki za odpowiednim wynagrodzeniem.

Na podstawie art. 231 §2 k.c. właściciel gruntu, na którym wzniesiono budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przynoszącej wartość zajętej na ten cel działki, może żądać, aby ten, kto wzniosł budynek lub inne urządzenie, nabył od niego własność działki za odpowiednim wynagrodzeniem.

Wreszcie według art. 594 z chwilą wykonania prawa odkupu (chodzi o realizację zastrzeżonego dla sprzedawcy w umowie sprzedaży prawa odkupu) kupujący obowiązany jest przenieść z powrotem na sprzedawcę własność kupionej rzeczy za zwrotem ceny i kosztów sprzedaży oraz za zwrotem nakładów (...).

W piśmiennictwie prawnopodatkowym zwrócono uwagę, iż realizacja roszczeń z art. 231 i 594 k.c., choć podobna do sprzedaży, **ma wyłącznie charakter umowy rozporządzającej (a więc nie jest sprzedażą)** – jest następstwem **innego zdarzenia (zobowiązania)**, o którym mówi art. 156 k.c. To wcześniejsze zobowiązanie – w przypadku instytucji z art. 231 – powstaje z mocy samego prawa (kiedy tylko okaże się, że na danym gruncie wybudowano budynek lub inne urządzenie o wartości znacznie przekraczającej wartość tego gruntu), natomiast w przypadku art. 594 tym "innym zdarzeniem", w następstwie którego dochodzi do przeniesienia własności rzeczy, jest oświadczenie sprzedawcy o realizacji prawa odkupu<sup>31</sup>.

Z tej przyczyny omówione odpłatne czynności powodujące przeniesienie własności, lecz nie będące umowami sprzedaży ani zamiany, jak się wydaje, nie mogą być obciążone opłatą skarbową<sup>32</sup>.

Inaczej wygląda sytuacja wykonania prawa pierwokupu (art. 600 k.c.). Kodeks cywilny wyraźnie tutaj stanowi, iż przez wykonanie prawa pierwokupu dochodzi do skutku między zobowiązanym a uprawnionym (stronami umowy sprzedaży, gdzie zastrzeżono to prawo pierwokupu) **umowa sprzedaży** tej samej treści, co umowa zawarta przez zobowiązanego z osobą trzecią (...). Tak więc, dzięki ustawowemu utożsamieniu tej instytucji ze sprzedażą, możliwe wydaje się jej opodatkowanie opłatą skarbową właśnie według stawek obowiązujących dla umów sprzedaży<sup>33</sup>.

Mając na względzie historyczne uregulowania dotyczące opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, można stwierdzić, iż ustawodawca dąży do wiązania daniny publicznej z samym faktem zawarcia danej umowy (bez względu na to, czy wywoła ona skutek rozporządzający czy nie)<sup>34</sup>. Chodzi więc o obciążanie umów o

<sup>31</sup> Patrz R. Pęk, *Wykonanie prawa odkupu a opłata skarbowa*, "Glosa" 1999, nr 10, s. 1 i n.; R. Stawowy, *Przeniesienie własności działki gruntu w trybie art. 231 §1 i 2 k.c. a obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej*, "Rejent" 1995, nr 12, s. 104 i n.

<sup>32</sup> Pogląd ten został wyrażony m.in. w uchwale NSA z dnia 9 września 1996 r. (FPS 1/96), OSP 1997, nr 1, s. 24. Por. także K. Chustecka, *Umowy sprzedaży a opłata skarbowa*, PP 1994, nr 9, s. 15. Odmiennie stanowisko zajęł jednak NSA w wyroku z dnia 27 października 1992 r. (III SA 1676/92), nie publ., dopatrując się w instytucji *datio in solutum* (strony w umowie pożyczki zastrzegły, iż w braku pieniędzy dłużnik przeniesie na rzecz wierzyciela własność maszyn i urządzeń) umowy sprzedaży (błędnie identyfikując każde odpłatne przeniesienie własności rzeczy jako umowę sprzedaży).

<sup>33</sup> Por. R. Pęk, *Wykonanie prawa odkupu...*, op. cit., s.3.

<sup>34</sup> Wcześniej opłacie podlegały co do zasady umowy stwierdzone pismem – obowiązek uiszczenia opłaty powstawał już z chwilą sporządzenia samego pisma. Takie unormowanie pozwalało unikać płacenia opłaty poprzez zawieranie umów w formie ustnej. Dlatego też z czasem opłatą obciążono

charakterze zobowiązującym. Trudno jednak dopatrzeć się racjonalnych przyczyn pominięcia w ustawie o opłacie skarbowej innych niż sprzedaż odpłatnych czynności powodujących przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych (mających jedynie charakter rozporządzający). Na dzień dzisiejszy jest to jednak tylko postulat pod adresem ustawodawcy<sup>35</sup>.

#### 2.2.4. Zakres pojęcia “podanie”

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) opłacie skarbowej podlegają “...podania (żądania, odwołania, zażalenia) i załączniki do podań”. Literalna wykładnia takiego zapisu sugerowałaby, iż opłacie nie mogą podlegać inne pisma kierowane przez stronę w postępowaniu z zakresu administracji państwowej. Takie katagoryczne sformułowanie wydaje się wykluczać możliwość nałożenia opłaty skarbowej np. na pismo nazwane przez stronę “wnioskiem”, a to dlatego, że “**wnioski**” **nie zostały wymienione w omawianym przepisie** – mówi się w nim jedynie o podaniach (natomiast w nawiasie ustawodawca wymienił tylko trzy inne, lecz jakościowo zbliżone pisma: żądania, odwołania i zażalenia). Może się więc okazać, iż strona – w celu uniknięcia uiszczenia opłaty skarbowej - nazwie swoje podanie “wnioskiem” i powoła się na zamknięty katalog pism podlegających opłacie (właśnie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a).

Nie wydaje się, aby taki cel przyświecał ustawodawcy, gdy ten konstruował ustawę o opłacie skarbowej. **Chodziło raczej o przykładowe wskazanie** różnych rodzajów pism, które - w istocie swej będąc podaniami – nazywałyby się “żądaniem”, “odwołaniem” itp. Od nich również trzeba by było uiszczyć opłatę skarbową. Na wyliczenie egzemplaryczne jednak, jak do tej pory, treść wspomnianego wyżej przepisu nie wskazuje. Całego problemu dałoby się poprzez dodanie w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) sformułowania: “i inne tego typu pisma”.

#### 2.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej

1. Dotychczasowa treść art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a) sugeruje, iż w przepisie tym wskazano zamknięty katalog pism kierowanych przez stronę w postępowaniu w indywidualnych sprawach z zakresu administracji państwowej: podania, żądania, odwołania, zażalenia oraz załączniki do podań. Wykładnia literalna omawianego przepisu nie wydaje się – na dzień dzisiejszy – pozwalać obciążyć opłatą skarbową pism nazwanych np. “wnioskami”. Rozwiązanie problemu polegałoby na przereformowaniu treści tego artykułu w następujący sposób: art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a): “podania (żądania, odwołania, zażalenia, **wnioski i inne tego typu pisma**) i załączniki do podań”.

2. Dotychczasowa treść art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. a) pozwala obciążyć opłatą skarbową jedynie umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Kodeks cywilny zna jednak kilka innych umów, wywołujących jedynie skutek rozporządzający (a więc w istocie swej nie mogących być kwalifikowanymi jako sprzedaż czy zamiana, mimo wywoływania podobnego skutku). Nie wydaje się, aby mogły być one obciążone opłatą na podstawie wyżej wymienionego przepisu. Dlatego też w omawianym

---

dokonanie samej czynności, bez względu na to, w jakiej formie umowa została zawarta (pod warunkiem jednak, że umowa jest ważna).

<sup>35</sup> Odmienny pogląd wydaje się mieć w tej kwestii J. Frelich. Autor opowiada się za dopuszczalnością opodatkowania wyłącznie umów o charakterze rozporządzającym – patrz J. Frelich, *Kontrowersje wokół zasad pobierania opłaty skarbowej przy warunkowych umowach sprzedaży*, “Rejent” 1998, nr 2, s. 80.

artykule zamiast zwrotu “umowy sprzedaży” powinno być: **“sprzedaż i inne umowy przenoszące własność oraz umowy zobowiązujące do przeniesienia własności”** co pozwoli obciążyć opłatą oczywiście sprzedaż, zamianę, ale również realizację prawa odkupu oraz roszczenia z art. 231 k.c. czy z umowy leasingu finansowego (bez względu na to czynności te wywołują skutek zobowiązujący czy jedynie rozporządzający).

3. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 lit e) opłacie podlegają **umowy** spółki. kodeks handlowy zna jednak taki rodzaj spółki, która nie jest stworzona w drodze umowy lecz aktem założycielskim jedynego wspólnika (jednoosobowa spółka z o.o.). Akt ten – na gruncie obecnie obowiązujących przepisów k.h. nie może być uznany za rodzaj umowy spółki. Dodanie w omawianym przepisie stwierdzenia, iż **“opłacie podlega też akt założycielski jednoosobowej spółki z o.o.”**, pozwoli usunąć nieuzasadnione “uprzywilejowanie” tego typu czynności cywilnoprawnych.

4. Ze względu na wątpliwości związane z zakresem pojęcia “ustanowienie” hipoteki (użytkowania) konieczna wydaje się zmiana treści art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. k) ustawy poprzez stwierdzenie opłacie podlegają **umowy w sprawie ustanowienia hipoteki lub odpłatnego użytkowania**. Nie będzie miał już wtedy znaczenia np. wpis (lub jego brak) hipoteki to księgi wieczystej – notariusz będzie mógł pobrać opłatę już w chwili sporządzenia aktu ustanawiającego hipotekę<sup>36</sup>.

5. Brak definicji czynności prawnej w aktualnym systemie prawnym powoduje liczne spory interpretacyjne pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi na tle stosowania przepisów ustawy o opłacie skarbowej nakładających obowiązek podatkowy na wybrane czynności cywilnoprawne. obowiązek podatkowy powstaje często z chwilą dokonania takiej czynności.

Nie bardzo jednak wiadomo, co może taką chwilą być. Dodanie ustępu 6 (do art. 1 ustawy), definiującego pojęcie czynności cywilnoprawnej np. poprzez stwierdzenie, iż przez czynność cywilnoprawną **dla potrzeb przepisów o opłacie skarbowej** rozumie się **“samo zachowanie się stron czynności, bez względu na to czy wywołuje zamierzony skutek prawny”**, pozwoliłoby na precyzyjne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego – byłaby nim (tym momentem) chwila, w której strona umowy zachowała się w określony sposób z zamiarem wywołania skutków prawnych.

### 3. Ustawowe wyłączenia spod opodatkowania

#### 3.1. Uregulowania ustawy

Przedmiotowe wyłączenia z opłaty skarbowej zawierają: art. 2 i 3 ustawy. Do tych zasługujących na uwagę należą między innymi: umowy sprzedaży nieruchomości na cele uzasadniające jej wyłączenie, sprzedaży w postępowaniu egzekucyjnym i upadłościowym, umowy sprzedaży lub zamiany nieruchomości lub prawa użytkownika wieczystego na podstawie przepisów o ochronie i kształtowaniu środowiska oraz przepisów o gospodarce gruntami i wyłączeniu nieruchomości, niektóre czynności cywilnoprawne (a dokładnie: umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu,

<sup>36</sup> Usunięte w ten sposób zostaną wątpliwości związane z ustaleniem momentu ustanowienia hipoteki (a więc i momentem powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej).

podnajmu) zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o VAT<sup>37</sup> oraz inne tego typu umowy objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 ustawy o VAT, w zakresie czynności zwolnionych od tego podatku<sup>38</sup>, umowy pożyczki zawierane przez pomiędzy osobami zaliczanymi do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn.

### 3.2. Zagadnienia problemowe

Do dnia 5 lipca 1993 r. (to jest do momentu wejścia w życie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>39</sup>) wyłączone z zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej były, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 5, umowy sprzedaży zawierane w wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym (jeżeli nie były od tego podatku zwolnione) oraz umowy najmu i podnajmu zawierane w wykonywaniu działalności usługowej w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym. Sama ustawa o podatku obrotowym<sup>40</sup> nie definiowała jednak pojęcia “działalność gospodarcza” – pojęcie to zawierała ustawa o działalności gospodarczej rozumiejąc przez to działalność wytwórczą, budowlaną, handlową i usługową, prowadzoną w celach zarobkowych i na własny rachunek podmiotu prowadzącego taką działalność.

Ustawa o podatku obrotowym stanowiła z kolei, iż opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlegała właśnie działalność wytwórcza, usługowa i handlowa, wykonywana na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej (...) w okolicznościach wskazujących na zamiar dokonywania świadczeń w sposób częstotliwy i utrzymywania tej działalności jako głównego lub ubocznego źródła przychodów, chociażby nawet świadczenie było wykonane jednorazowo. Opodatkowaniu podlegała również działalność polegająca chociażby na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytych.

Można więc zasadnie przyjąć, że opłacie skarbowej nie podlegały umowy sprzedaży (jeżeli nie były zwolnione od podatku obrotowego), najmu i podnajmu zawierane w wykonywaniu działalności opodatkowanej podatkiem obrotowym. Zamiarem ustawodawcy było dążenie do uniknięcia podwójnego opodatkowania tej samej czynności dwoma podatkami obciążającymi obrót: opłatą skarbową od czynności cywilnoprawnych i podatkiem obrotowym.

W założeniu te dwa świadczenia publicznoprawne miały się wykluczać – obciążenie podatkiem obrotowym wyłączało zastosowanie do danej czynności przepisów o opłacie skarbowej. Z literalnego brzmienia art. 3 ust. 1 pkt 5 w jego pierwotnej postaci wyraźnie wynikało, że aby sprzedaż (najem, podnajem) nie podlegała opłacie skarbowej, musiała mieć ona związek z wykonywaną przez sprzedawcę (wynajmującego) działalnością noszącą znamiona zarobkowej i profesjonalnej. Inaczej mówiąc, z tytułu dokonanej czynności (umowy sprzedaży, najmu, podnajmu) podmiot ją dokonujący musiał być podatnikiem podatku obrotowego.

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) – dalej w skrócie zwana ustawą o VAT .

<sup>38</sup> Podatek od towarów i usług dalej w skrócie zwany VAT lub podatek VAT.

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (j.t.; Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) -dalej w skrócie zwana ustawą o VAT

<sup>40</sup> ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (j.t.: Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 z późn. zm.)

Ustawą o VAT zmieniono dotychczasową treść art. 3 ust. 1 pkt 5 wprowadzając zapis, iż opłacie nie podlegają umowy sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o VAT, oraz inne tego rodzaju umowy objęte zwolnieniami na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, a także umowy sprzedaży zawierane przez podatników, o których mowa w art. 14 tej ustawy, w zakresie czynności zwolnionych od podatku od towarów i usług. Interpretacja tak sformułowanego przepisu stała się przedmiotem licznych sporów interpretacyjnych między podatnikami i organami podatkowymi.

Organy podatkowe nadal wychodzą z założenia, iż opłata skarbową (obciążająca obrót nieprofesjonalny) i podatek od towarów i usług (obciążający obrót profesjonalny) mają się wzajemnie uzupełniać: opodatkowanie podatkiem VAT ma wykluczać już obciążenie tej samej czynności opłatą skarbową. Z taką sytuacją można by było mieć do czynienia jedynie wtedy, gdy wykonanie określonej czynności cywilnoprawnej (np. sprzedaży) przez dany podmiot rodziłoby obowiązek podatkowy w podatku VAT, bez względu na to, czy sam podatnik na podstawie przepisów szczególnych byłby od tego podatku następnie zwolniony<sup>41</sup> (a więc - w przypadku sprzedaży – wyłącznie jeśli sprzedawca stawałby się przez fakt jej dokonania podatnikiem VAT<sup>42</sup>).

Zagadnienie stosunku między opłatą skarbową a podatkiem VAT doczekało się licznych orzecznictwa NSA. W swoich wyrokach Sąd co do zasady popiera stanowisko organów podatkowych, powołując się m.in. na względy wykładni celowościowej i zakładając, że podobnie jak pod rządami ustawy o podatku obrotowym, tak i teraz – gdy obowiązuje ustawa o VAT – wyłączone z zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej mogą być jedynie te czynności, których dokonanie rodzi obowiązek podatkowy w podatku VAT. Tylko w takiej sytuacji można mówić o próbie uniknięcia podwójnego opodatkowania<sup>43</sup>.

W myśl utrwalonej linii orzeczniczej skoro w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) u.o.s. wyłączono z opłaty wybrane czynności cywilnoprawne zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o VAT, to zakres tego wyłączenia musi być ustalony właśnie według przepisów o podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT podatnikami tego podatku są podmioty wykonujące we własnym imieniu i na własny rachunek czynności podlegające podatkowi (wymienione w art. 2 ustawy), ale wyłącznie wtedy, gdy dokonują tych czynności w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy (nawet jeśli zostały dokonane jednorazowo) lub gdy czynności te polegają na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej. Status podatnika VAT należy więc rozpatrywać w odniesieniu do każdej czynności z osobna – czynność ta nie będzie podlegała opłacie skarbowej tylko wówczas, gdy będzie opodatkowana podatkiem VAT<sup>44</sup>.

Z powyższą interpretacją nie są skłonni zgodzić się podatnicy. Ich zdaniem wyłączenie z art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) ma charakter podmiotowy w tym sensie, że odnosi się do podmiotów podatku VAT niezależnie od tego, czy w konkretnym przypadku (z tytułu zawarcia konkretnej umowy – np. sprzedaży) podmioty te są zobowiązane do zapłaty podatku. Twierdzą oni, iż nie ma żadnego wyraźnego przepisu, który uzależ-

<sup>41</sup> Por. np. uzasadnienie wyroku NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. (SA/Gd 243/96), nie publ.

<sup>42</sup> Wyjątek dotyczy umowy sprzedaży wierzytelności: tutaj podatnikiem VAT z tytułu jej zawarcia może być również nabywca – bank, dla którego umowa ta będzie usługą finansową lub usługą pośrednictwa finansowego podlegającą podatkowi (a zarazem – na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT – zwolnioną od tego podatku) – patrz uchwała NSA z dnia 19 maja 1997 r. (FPS 4/97), nie publ.

<sup>43</sup> wyrok NSA z dnia 18 marca 1998 r. (I SA/Ka 1125/96), nie publ.

<sup>44</sup> Patrz np. wyroki NSA: z dnia 27 kwietnia 1998 r. (I SA/Ka 1571/96), nie publ.; z dnia 3 sierpnia 1995 r. (SA/Bk 31/95); z dnia 27 kwietnia 1995 r. (SA/P 199/95).

niałby możliwość skorzystania z wyłączenia z opłaty od istnienia obowiązku podatkowego w podatku VAT z tytułu danej czynności cywilnoprawnej. Można być podatnikiem VAT z racji prowadzonej działalności gospodarczej i dodatkowo zawierać umowy nie podlegające temu podatkowi – nie traci się przez to statusu podatnika podatku od towarów i usług, a więc od tych umów (nie rodzących obowiązku podatkowego w podatku VAT) nie może być pobrana opłata skarbową, gdyż są one jednak zawierane przez podmioty o których mowa w art. 5 ustawy o VAT.

Rozważając powyższe twierdzenia trudno kategorycznie odmówić racji którejś ze stron sporu. Nawet w literaturze panuje zgodny pogląd, iż celem ustawodawcy było wyłączenie obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej w sytuacjach, gdy dane czynności cywilnoprawne rodzą taki obowiązek w podatku od towarów i usług (bez względu na to, czy podatnicy korzystają następnie ze zwolnienia z podatku)<sup>45</sup>. Z drugiej strony wnikliwa analiza przepisów o opłacie skarbowej prowadzi do wniosku, że jeśli faktycznym celem regulacji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) u.o.s. było jedynie wykluczenie możliwości podwójnego opodatkowania tej samej umowy opłatą skarbową i podatkiem VAT, to normodawca osiągnął coś innego, niż zamierzał.

Aby móc powiedzieć, że czynności cywilnoprawne rodzące obowiązek podatkowy w podatku VAT nie podlegają już opłacie skarbowej, należy założyć, że art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) u.o.s. wymienia **wszystkie** sytuacje, gdzie w grę może wchodzić VAT. Tak jednak nie jest – jak się okazuje, z zakresu przedmiotowego opłaty wyłączone jedynie umowy **sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu, podnajmu** zawierane przez podatników VAT. Tymczasem podatkowi od towarów i usług podlega również m.in. **zamiana** towarów – tej już jednak nie wymieniono w powołanym wyżej przepisie<sup>46</sup>. Okazuje się więc, iż może dojść do sytuacji, gdy jedna umowa – np. zamiana – będzie obciążona zarówno podatkiem VAT jak i opłatą skarbową.

Postulat unikania podwójnego opodatkowania zakłada, że z jednym zdarzeniem (stanem faktycznym) może być związany **tylko jeden obowiązek podatkowy**. Takiemu unikaniu mają służyć ustawowe wyłączenia z opodatkowania. Polegają one na tym, iż w przypadku zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie normodawca wyraźnie stwierdza, że obowiązek podatkowy nie powstaje. Tak np. w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 2 wyłączone obowiązek podatkowy m.in. w odniesieniu do przychodów, które podlegają przepisom o podatku od spadków i darowizn. Nie pozwolą uniknąć podwójnego opodatkowania ustawowe zwolnienia, gdyż jeśli dany stan faktyczny objęty jest zwolnieniem z podatku, to obowiązek podatkowy powstaje, lecz nie przekształca się w zobowiązania podatkowe. Dlatego też jeśli dana czynność cywilnoprawna jest zwolniona z podatku VAT, to mimo wszystko obowiązek podatkowy w tym podatku w odniesieniu do niej powstaje, a w związku z tym nie powinna już ona podlegać opłacie skarbowej.

Z takim ujęciem nie zgadza się jednak Ministerstwo Finansów, próbując obciążyć opłatą czynności zwolnione z podatku VAT. Podczas lektury art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) u.o.s. okazuje się, iż z zakresu przedmiotowego opłaty wyłączone jedynie czynności wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT. Ustawodawca pominął jednak sprzedaż towarów używanych (zwolnioną od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT) – sprzedaż ta, choć zwolniona, podlega jednak podatkowi VAT, tyle że nie trzeba tego podatku uiszczać. Okazuje się, że z tej tylko przyczyny organy

<sup>45</sup> Por. J. Kamiński, W. Maruchin, Ustawa o VAT – komentarz, Warszawa 1998, s.364; E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, Glosa do wyroku NSA z dnia 12 maja 1995 r. (III SA 1125/94), "Glosa" 1996, nr 4, s. 7.

<sup>46</sup> Por. A. Grabowska, Jedno wyklucza drugie, "Rzeczpospolita" 1998, nr 32, s. 22.



podatkowe wymagają uiszczenia opłaty skarbowej<sup>47</sup>, zapominając, iż sprzedaż taka nadal może się mieścić w kategorii umów zawieranych przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o VAT (tyle że zwolnionych z obowiązku uiszczenia podatku), **a więc nie podlega już opłacie skarbowej<sup>48</sup>**.

Kolejną wątpliwością powstającą na tle art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) jest wyłączenie z opłaty skarbowej umów sprzedaży zawieranych przez podatników, o których mowa w art. 14 ustawy o VAT<sup>49</sup>, w zakresie czynności zwolnionych od tego podatku. Wydaje się pewne, iż zapis taki pozwala uniknąć obciążenia opłatą skarbową umów sprzedaży rodzących obowiązek podatkowy w podatku VAT, a więc tylko takich, gdzie stroną sprzedającą jest podatnik VAT zwolniony z tego podatku na podstawie art. 14 ustawy o VAT. Jeśli jednak podatek VAT miałby wykluczać obowiązek podatkowy w opłacie skarbowej, powstaje pytanie, dlaczego ustawodawca – w przypadku podmiotów zwolnionych od tego podatku – zdecydował się na wyłączenie z opłaty **jedynie umów sprzedaży**, zapominając o najmie, dzierżawie czy zamianie. Pytane to, jak do tej pory, pozostaje bez odpowiedzi.

Wreszcie ostatnia wątpliwość dotycząca wzajemnego stosunku między opłatą skarbową a podatkiem VAT (art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) u.o.s.) związana jest ze znaczeniem sformułowania “umowy (...) zawierane przez podatników, o których mowa w art. 5 ustawy o VAT” - czy pozwala ono na przyjęcie tezy, iż opłacie skarbowej nie podlegają **wyłącznie** umowy rodzące obowiązek podatkowy w podatku VAT (a więc, co do zasady, umowy, gdzie sprzedającym, wydierżawiającym, wynajmującym jest podatnik VAT. Gdyby taki był faktycznie zamiar ustawodawcy, to użyłby on (ustawodawca) określenia np.: “nie podlegają opłacie umowy, z tytułu zawarcia których przynajmniej jedna ze stron staje się podatnikiem podatku od towarów i usług”. Na dzień dzisiejszy literalna wykładnia art. 3 ust 1 pkt 5 lit. a) nie pozwala, jak się zdaje, przyjmować tak wąskiego zakresu omawianego wyłączenia. Skoro opłacie nie podlegają umowy zawierane przez podatników VAT, to może tutaj chodzić zarówno o umowy rodzące u którejś ze stron obowiązek podatkowy w tym podatku, jak i umowy, które takiego obowiązku nie rodzą – jedynym warunkiem skorzystania z wyłączenia wydaje się być fakt posiadania przez przynajmniej jedną ze stron statusu podatnika VAT z tytułu wykonywania **jakiegokolwiek** działalności wymienionej w art. 2 ustawy o VAT, nawet jeśli dana umowa akurat z tą działalnością nie jest związana<sup>50</sup>.

### 3.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących przedmiotowych wyłączeń z opłaty skarbowej

Założeniem ustawodawcy było wzajemne wykluczanie się dwóch obowiązków podatkowych; obowiązku w podatku od towarów i usług oraz obowiązku w opłacie skarbowej. Okazuje się jednak, iż nie wszystkie umowy podlegające podatkowi VAT wyłączono z przedmiotowego zakresu opłaty skarbowej – przykładem jest umowa za-

<sup>47</sup> Proceder ten narzuciło organom podatkowym Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 25 lipca 1997 r. PO 7-D/825-309-5154/97).

<sup>48</sup> Na fakt ten zwróciła już uwagę A. Olesińska (w.): Sprzedaż towarów używanych a opłata skarbową, “Przegląd Podatkowy” 1998, nr 3, s.11 i n. Pogląd Autorki podzielił również NSA m.in. w wyroku z dnia 5 stycznia 1999 (III SA 1326/98), “Glosa” 1999, nr10, s. 15.

<sup>49</sup> Zgodnie z tym przepisem zwolnienie są od podatku podatnicy, u których wartość sprzedaży towarów (oraz wartość eksportu lub usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 80 tys. zł., podatnicy opłacający podatek dochodowy w formie karty podatkowej oraz podatnicy będący zakładami pracy chronionej w rozumieniu przepisów o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych.

<sup>50</sup> Por. także A. Olesińska, Sprzedaż towarów używanych a opłata skarbową, PP 1998, nr 3, s. 14.

miany, rodząca na dzień dzisiejszy obowiązek podatkowy zarówno w VAT jak i opłacie skarbowej.

Dotychczasowa treść art. 3 ust. 1 pkt 5 lit. a) ustawy stanowi, iż opłacie skarbowej nie podlegają wybrane umowy zawierane przez podatników VAT (...) – nie bardzo wiadomo, czy chodzi tutaj o umowy, których którąkolwiek ze stron jest podatnik VAT, czy tylko umowy, które przynajmniej u jednej ze stron **rodzą obowiązek podatkowy w podatku VAT**. Pierwsza interpretacja wydaje się zbyt daleko idąca – pozwoli uniknąć obciążenia opłatą skarbową umów, które nie rodziłyby obowiązku podatkowego w VAT (przez co nie byłyby obciążone żadną daniną).

Zmiana omawianego przepisu powinna polegać na **wyłączeniu z obowiązku uiszczenia opłaty wszelkich czynności cywilnoprawnych** (więc nie tylko sprzedaży, dzierżawy, poddzierżawy, najmu i podnajmu), **z tytułu dokonania których powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT**,

## 4. Obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej

### 4.1. Uregulowania ustawowe

Zgodnie z art. 4 ustawy obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej (należy domniemywać tutaj, iż chodzi o obowiązek podatkowy) ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Obowiązek ten ciąży solidarnie na **osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej**<sup>51</sup> będących stronami czynności cywilnoprawnych, jak i solidarnie na osobach i jednostkach składających wspólnie podania (i załączniki do podań) albo jeżeli na ich wspólny wniosek dokonuje się czynności urzędowych lub wydaje zaświadczenia albo zezwolenia.

W przypadku czynności cywilnoprawnych obowiązek uiszczenia opłaty powstaje z chwilą dokonania czynności (a jeżeli płatnikiem jest komisant lub nabywca rzeczy przeznaczonych do przerobu lub odprzedaży – z chwilą wypłacenia należności) natomiast w przypadku dokumentów – z chwilą ich sporządzenia.

Obowiązek uiszczenia opłaty od orzeczeń sądowych oraz ugód zawartych przed sądami powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody.

Obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej w postępowaniu w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej powstaje z chwilą wniesienia podania lub złożenia załącznika, z chwilą wydania dokumentu, chwilą dokonania zgłoszenia lub wystąpienia z wnioskiem o dokonanie czynności urzędowej, z chwilą wydania zaświadczenia lub zezwolenia.

### 4.2. Zagadnienia problemowe

#### 4.2.1. Uwagi ogólne

Zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w samej Ordynacji podatkowej, przyjęto, iż podatnikiem jest podmiot podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Inaczej mówiąc – podatnikiem jest podmiot na którym ciąży obowiązek podatkowy. W ustawie o opłacie skarbowej (w jej art. 4 ust. 1 pkt 2) taki

<sup>51</sup> Ustawa z 1975 r. o opłacie skarbowej mówiła jedynie, iż obowiązek podatkowy ciążył na osobach biorących udział w czynnościach cywilnoprawnych.

obowiązek nałożono na: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej **będące stronami czynności cywilnoprawnych**. Skoro możliwość bycia podatnikiem opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych uzależniono od potencjalnej możliwości bycia stroną takich czynności, rozważenia wymaga odpowiedź na pytanie, kto tak naprawdę może być ich stroną.

Ustawa o opłacie skarbowej nie charakteryzuje poszczególnych umów cywilnoprawnych obciążonych opłatą ani warunków ich zawierania, nie definiuje także pojęć: “osoba fizyczna”, “osoba prawna”, “jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej”, a to dlatego, że zagadnienia te reguluje Kodeks cywilny. Dlatego też właśnie w k.c. należy szukać odpowiedzi na postawione wyżej pytanie.

Osobą fizyczną, jak to wynika z ogółu przepisów księgi I tytułu II działu I k.c. jest człowiek. Człowiek może być stroną czynności cywilnoprawnej (podmiotem praw i obowiązków), jeżeli posiada zdolność prawną. Z kolei zdolność tę, zgodnie z art. 8 ust. 1 k.c., nabywa od chwili urodzenia (domniemywa się, że dziecko przychodzi na świat żywe). Od tej też chwili będzie podatnikiem opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, których stanie się stroną.

Osobami prawnymi są natomiast, zgodnie z art. 33 k.c., Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Warunkiem koniecznym uznania danej jednostki organizacyjnej za potencjalnego podatnika opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej jest zatem istnienie konkretnego przepisu prawa wyraźnie nadającego tej jednostce przymiot osoby prawnej (np. uczelni wyższej, spółce z o.o., akcyjnej,...).

Problem pojawia się natomiast w przypadku tzw. jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej. Kodeks cywilny nie przewiduje istnienia takich tworów. Jak jednak sama nazwa wskazuje, są to takie podmioty, które nie posiadają przymiotu osoby prawnej (a więc nie mają zdolności prawnej), ale które charakteryzują się pewną strukturą organizacyjną tworząc funkcjonalną całość – byt inny niż osoba fizyczna czy osoba prawna.

Czy takie podmioty mogą być podatnikami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych (czy mogą być **stronami** umów regulowanych przez k.c.), skoro k.c. już w art. 1 mówi o tym, iż reguluje stosunki cywilnoprawne (wyłącznie) między osobami fizycznymi i osobami prawnymi? Odpowiedź na to pytanie wymaga scharakteryzowania poszczególnych typów omawianych jednostek oraz przedstawienia stanowisk doktryny w tej sprawie.

#### 4.2.2. Spółka cywilna

Zgodnie z art. 860 §1 k.c. przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony w szczególności przez wniesienie wkładów. Już samo umiejscowienie przepisów o spółce cywilnej w księdze III (“Zobowiązania”) wskazuje, że ustawodawca nie zamierzał stworzyć nowej kategorii podmiotu prawa (podmioty takie wskazano w księdze I – “Część ogólna”). Spółka cywilna to jedynie stosunek prawny łączący dwie lub więcej osób fizycznych lub prawnych. Nigdzie w k.c. nie ma mowy o tym, że spółka może sama nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Kodeks nie przewiduje również majątku, którym spółka, niezależnie od wspólników, mogłaby swobodnie dysponować. Ten “majątek spółki” jest tak naprawdę majątkiem **wspólnym wspólników**: w czasie trwania umowy nie mogą oni jednak rozporządzać ani udziałami w tym majątku ani udziałami w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 §1 k.c.).

Omawiana spółka nie ma również własnych organów, poprzez które mogłaby działać – każdy wspólnik jest uprawniony, a nawet zobowiązany, do prowadzenia jej spraw, natomiast w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności spółki wymagana jest uchwała wspólników.

W świetle powyższych rozważań może pojawić się jednak jedna wątpliwość: skoro spółka cywilna jest jedynie stosunkiem prawnym łączącym przynajmniej dwa podmioty prawa (osoby fizyczne lub prawne), to dlaczego ustawodawca w art. 864 k.c. zawarł przepis, iż za **zobowiązania spółki** wspólnicy odpowiedzialni są solidarnie. Takie sformułowanie sugerowałoby, że spółka cywilna może jednak sama zaciągać własne obowiązania. Wydaje się, iż użyto w powołanym artykule dość niefortunnie pewnego skrótu myślowego: spółka jest w istocie pewną wspólnotą (zbiorem) podmiotów praw (wspólników), które (podmioty) – będąc reprezentantami spółki – mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania w imieniu pozostałych wspólników (bo tylko im niepodzielnie przysługuje zdolność prawna)<sup>52</sup>. Uprawnienia czy zobowiązania spółki są tak naprawdę wspólnie nabytymi uprawnieniami (zobowiązaniami) pewnej grupy osób (fizycznych lub prawnych) będących wspólnikami. Jeśli do realizacji zobowiązań wspólników działających w ramach spółki cywilnej nie wystarczy ich majątek wspólny, wtedy również - na zasadach solidarności - odpowiadają oni swoimi majątkami odrębnymi (i taka wydaje się być właściwa interpretacja powołanego art. 864 k.c.)<sup>53</sup>.

Z racji tego, że art. 1 k.c. wskazuje jako podmioty stosunków cywilnoprawnych jedynie osoby fizyczne i prawne, natomiast w samych stosunkach cywilnoprawnych pojawia się również trzecia kategoria – podmioty, którym prawo nie przyznaje wyrażnie osobowości prawnej, doktryna prawa cywilnego wypracowała koncepcję tzw. ułomnych osób prawnych (czyli podmiotów z **ograniczoną zdolnością prawną**)<sup>54</sup>. Miały to być twory organizacyjne, którym przepisy prawa nie przyznały osobowości prawnej, a jedynie niektóre jej atrybuty (np. struktura organizacyjna, zdolność procesowa,...). Dodatkowe zamieszanie wprowadziła ustawa o działalności gospodarczej<sup>55</sup> wymieniając w art. 2 ust. 2 wśród podmiotów gospodarczych właśnie jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej – podmiotom takim Kodeks postępowania cywilnego przyznał w art. 479<sup>7</sup> zdolność sądową w postępowaniu przed sądem gospodarczym<sup>56</sup>. Samo jednak zakwalifikowanie danego tworu organizacyjnego do podmiotów gospodarczych nie przesądza jeszcze o nadaniu im osobowości prawnej. Jak słusznie zauważa Z. Radwański, tylko wskazane ustawą jednostki organizacyjne mają osobowość prawną (mogą być podmiotami stosunków cywilnoprawnych).

Cecha podmiotowości prawnej (zdolności prawnej) konstituuje klasę osób prawnych obok klasy osób fizycznych. Podmiotowość prawna jest właściwością **niepodzielną**. „Jednostka organizacyjna (oraz osoba fizyczna) może tylko mieć albo nie mieć zdolności do bycia podmiotem prawa lub obowiązku. Zdolność ta nie może więc przysługiwać w różnym natężeniu (częściowo). Natomiast innym zagadnieniem jest kwestia, w odniesieniu do jakich praw i obowiązków zdolność prawna podmiotowi przysługuje. Pojęcia **zakresu** zdolności prawnej nie należy więc identyfikować jej

<sup>52</sup> Por. Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1997, s. 177.

<sup>53</sup> Por. także Z. Radwański, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 1998, 296 – 297.

<sup>54</sup> Por. A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa; S. Włodyka, *Cel i gospodarcze funkcje oraz zastosowanie spółek (w:) Prawo gospodarcze prywatne – prawo spółek* (pod red. S. Włodyki), Kraków 1995, s. 189 – 190.

<sup>55</sup> ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz. U. Nr41, poz. 324 z późn. zm.)

<sup>56</sup> Zdolność tę przyznał k.p.c. również organizacjom społecznym choćby nie posiadały osobowości prawnej (art. 64 §2).

niepodzielnością<sup>57</sup>. Autor zgadza się z twierdzeniem, że cechami charakterystycznymi osoby prawnej są również: struktura organizacyjna, posiadanie odrębnego majątku, zdolność procesowa, odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania<sup>58</sup>; jednakże są one jedynie następstwami przyznania osobowości (podmiotowości) prawnej.

Powyższy pogląd podzielił również SN w uchwale z dnia 26 stycznia 1996 r.: “Przepisy (...) kodeksu oparte zostały na dychotomicznym podziale na osoby fizyczne i osoby prawne, a przyjęty w nich sformalizowany system uzyskiwania przez jednostki organizacyjne osobowości prawnej przemawia przeciwko dopuszczalności przypisywania takim jednostkom (spółkom cywilnym) zdolności prawnej mimo niespełnienia przesłanek z art. 33 k.c. Koncepcja tzw. ułomnych osób prawnych nie znajduje zatem (...) dostatecznego poparcia w przepisach kodeksu cywilnego”.

#### 4.2.3. Spółki prawa handlowego

Skoro sam Kodeks cywilny nie tworzy, poza osobami fizycznymi i prawnymi, żadnej trzeciej kategorii podmiotów prawa (prywatnego), to nie można jeszcze wykluczyć, że ona nie istnieje. Teoretycznie każdy inny akt o randze ustawy taką trzecią kategorię – “ułomne osoby prawne” – może przewidywać. Zdaniem części doktryny<sup>59</sup> takim aktem jest Kodeks handlowy, regulujący obok tworców organizacyjnych, którym wyraźnie przyznaje osobowość prawną (to jest spółek kapitałowych: z ograniczoną odpowiedzialnością oraz akcyjnej), również zagadnienia związane z tworzeniem spółek osobowych (jawnej i komandytowej) – te ostatnie z kolei w przymiot osoby prawnej *expressis verbis* nie zostały przez k.h. wyposażone. Podstawę do założenia, że spółki osobowe posiadają jednak podmiotowość na gruncie prawa cywilnego (czy szerzej – prywatnego) mają dać art. 81 i 82 oraz 144 k.h. Pierwszy z nich stanowi iż “spółka jawna może nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (...)”, drugi – że “rzeczy wniesione tytułem wkładu, a także nabyte lub uzyskane dla spółki w jaki bądź sposób w czasie jej istnienia, stanowią majątek spółki”<sup>60</sup>. Czy jednak na pewno konstrukcja prawna wymienionych wyżej spółek pozwala im na korzystanie nawet z ograniczonej podmiotowości cywilnoprawnej? Odpowiedź powinna dać szczegółowa analiza przepisów kodeksu handlowego poparta poglądami doktryny.

Panuje raczej powszechna zgoda co do tego, że spółki osobowe nie są osobami prawnymi<sup>61</sup>. Dalej jednak zdania już są podzielone: jedni twierdzą, iż są one tzw. ułomnymi osobami prawnymi (dysponują niektórymi atrybutami podmiotowości cywilnoprawnej, a to właśnie dzięki regulacjom zawartym w art. 81 i 82 k.h.); inni (jak np. S. Grzybowski) zdecydowanie odmawiają tym organizacjom jakiegokolwiek możliwości bycia podmiotami uprawnień czy obowiązków wynikających z prawa prywatnego.

Kodeks handlowy nie przewiduje możliwości tworzenia w spółkach osobowych organów reprezentujących je zarówno w stosunkach zewnętrznych jak i wewnętrznych.

<sup>57</sup> Jak w przypisie 53, s.176

<sup>58</sup> Tak np. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, Kodeks handlowy – komentarz, t. I, Warszawa 1996, s. 39.

<sup>59</sup> Por. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, Kodeks handlowy – komentarz, Warszawa 1996, s. 39.

<sup>60</sup> Art. 144 k.h zawiera ustawowe odesłanie: o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, do spółki komandytowej należy stosować odpowiednio przepisy o spółce jawnej.

<sup>61</sup> Odmienny i zarazem odosobniony pogląd na tę kwestię wyraził A. Klein, *Ewolucja instytucji osobowości prawnej (w:) Tendencje rozwoju prawa cywilnego* (pod red. E. Łętowskiej), Wrocław 1983, s. 54 i n. Zdaniem Autora art. 81 i 82 k.h. przyznają tym spółkom osobowość prawną.

W myśl art. 83 k.h. to sami wspólnicy reprezentują spółkę (przy czym przez reprezentację rozumie się kompetencje do dokonywania czynności prawnych wobec osób trzecich<sup>62</sup>). Również sami wspólnicy (z pewnymi ograniczeniami, jeśli chodzi o spółkę komandytową) mają prawo i zarazem obowiązek – zgodnie z art. 93 k.h. – bezpośrednio prowadzić sprawy spółki (czyli realizować umowne i ustawowe cele spółki w sferze stosunków wewnętrznych – np. podejmować decyzje związane z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa<sup>63</sup>). Co więcej – w sprawach przekraczających zakres zwykłych czynności (art. 93 § 2 k.h.) wymagana jest uchwała **wszystkich** wspólników. Spółki te nie są zatem wyodrębnionymi podmiotami, niezależnymi od wspólników (w przeciwieństwie do spółek kapitałowych) – nie mają odrębnego bytu. Jak więc mogłyby same nabywać prawa lub zaciągać zobowiązania? Nasuwa się w takim razie wniosek, że również na gruncie k.h. ustawodawca zastosował skróty myślowe: mówiąc o zobowiązaniach spółki miał na myśli zobowiązania wspólnoty podmiotów nabywających je **wspólnie** (tzn. na wspólny rachunek) – i tylko tym podmiotom wchodzącym w skład spółki przysługuje podmiotowość w sferze prawa cywilnego. Przy takim założeniu majątek spółki (o którym mowa w art. 82 k.h.) będzie w istocie majątkiem wspólnym wspólników (współwłasność łączna) – wyodrębnionym z ich majątków osobistych<sup>64</sup>.

Na marginesie uwag dotyczących spółek osobowych z kodeksu handlowego wypada jeszcze wspomnieć o regulacjach zawartych w ustawie o działalności gospodarczej. Być może akt ten – w szczególności jego art. 2 ust. 2 (zakreślający krąg przedsiębiorców, czyli **podmiotów** prowadzących działalność gospodarczą) - przyznaje im pewną podmiotowość prawną, ale nie jest to na pewno podmiotowość w sferze prawa prywatnego (a cywilnego w szczególności) – ustawę tę należy zakwalifikować do przepisów prawa publicznego (choć niektórzy sugerują inaczej<sup>65</sup>) – reguluje ona stosunki między podmiotami “prywatnymi” a Państwem, przy czym Państwo występuje w tych stosunkach nie jako równorzędny lecz nadrzędny “partner”<sup>66</sup>.

Skoro omawiane spółki nie mogą być podmiotami w sferze prawa cywilnego, to nie mogą też być stronami czynności cywilnoprawnych, a w związku z tym nie są podatnikami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych. To na wspólnikach, jako faktycznych kontrahentach umów cywilnoprawnych, będzie solidarnie spoczywał obowiązek podatkowy w sferze tego świadczenia publicznoprawnego.

#### 4.2.4. Państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej

Kolejną grupę “podmiotów” nie wyposażonych przez prawo wyraźnie w osobowość prawną są unormowane m.in. ustawą o finansach publicznych<sup>67</sup> państwowe (oraz samorządowe) jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej: jednostka budżetowa, zakład budżetowy i gospodarstwo pomocnicze. W obrocie prawnym częstym zjawiskiem są umowy zawierane właśnie przez wspomniane wyżej

<sup>62</sup> M. Allerhand, Kodeks handlowy – komentarz, Lwów 1935, s.166

<sup>63</sup> S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, op. cit., s. 539

<sup>64</sup> Por. S. Włodyka, Prawo gospodarcze prywatne – prawo spółek, Kraków 1991, s. 313. Odmienny pogląd na ten temat wyrazili S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, op. cit., s. 536.

<sup>65</sup> Patrz J. Frąckowiak, Podmiot gospodarczy. Kilka uwag o konsekwencjach wyodrębnienia tej kategorii podmiotów w prawie cywilnym, Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo CCXLII, Wrocław 1995, s. 16 i n.

<sup>66</sup> Inną cechą prawa publicznego jest jego cel: ochrona interesu ogólnego (publicznego).

<sup>67</sup> Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn zm.)

jednostki (a dokładniej mówiąc – przez kierowników tych jednostek). Czy z tego faktu można wysnuć wniosek, iż mogą być one podatnikami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych? Odpowiedź na to pytanie wymaga rozstrzygnięcia zagadnienia, czy mogą być one stronami czynności cywilnoprawnych.

Ustawa o opłacie skarbowej zawiera zamknięty katalog czynności cywilnoprawnych podlegających temu świadczeniu. Wszystkie one uregulowane są przez Kodeks cywilny. Z kolei k.c. w art. 1 stanowi, iż reguluje stosunki cywilnoprawne wyłącznie między osobami fizycznymi i osobami prawnymi. Tylko takie podmioty mogą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (mają zdolność prawną). Zgodnie z art. 33 k.c. osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. W polskim systemie prawa żaden przepis nie przyznał ani jednostkom budżetowym, ani zakładom budżetowym, ani gospodarstwom pomocniczym osobowości prawnej. Skoro tak, to prawidłowy wydaje się wniosek, iż twory te nie mogą być podmiotami praw czy obowiązków cywilnoprawnych – nie mogą być zatem stronami czynności cywilnoprawnych.

Mając powyższe na względzie, wypadałoby w takim razie spróbować odpowiedzieć na pytanie, kto tak naprawdę jest stroną umowy zawieranej przez jedną z omawianych jednostek organizacyjnych. W nauce prawa cywilnego panuje zgodne przekonanie, że jednostki te są (jako tzw. *stationes*) jedynie organami działającymi za Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego (w imieniu związku publicznoprawnego). Jeżeli więc jednostki organizacyjne nie wyposażone w osobowość prawną funkcjonują w orbicie osoby prawnej (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), należy uznać, iż wchodzi one w skład jej struktury, “a ludzie sprawujący w tej jednostce organizacyjnej określone funkcje zarządzające wykonują je jako organy lub reprezentanci tej osoby prawnej”<sup>68</sup>. W takim wypadku to osoba prawna, w imieniu której zawarto umowę, staje się stroną tej umowy, a jednocześnie podatnikiem opłaty skarbowej.

Skoro jednak ustawa o opłacie skarbowej w tak niefortunny sposób sugeruje w art. 4 (a zwłaszcza w jego ust. 3), iż obowiązek podatkowy w zakresie czynności cywilnoprawnych ciąży na jednostkach organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, nietrudno się dziwić Ministrowi Finansów, iż w swoim rozporządzeniu wykonawczym do tej ustawy zwolnił od opłaty od niektórych umów zarówno Skarb Państwa, gminy, jak i – w odrębnym punkcie - **jednostki budżetowe**<sup>69</sup>, nie obejmując uż tym zwolnieniem zakładów budżetowych. Nie można się też dziwić Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu, że - kierując się jedynie treścią wspomnianego rozporządzenia i zarazem trafnie przyjmując brak tożsamości organizacyjnej między jednostkami a zakładami budżetowymi - odmówił w jednym ze swoich wyroków przyznania zwolnienia podmiotowi zakładowi budżetowemu (gdyż takich jednostek organizacyjnych Minister Finansów wyraźnie z opłaty nie zwolnił)<sup>70</sup>. Jeśli zwolnienie dotyczy Skarbu Państwa czy gminy, to nie można żądać uiszczenia opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez państwową (lub gminną) jednostkę budżetową (lub zakład budżetowy) - działającą właśnie w imieniu S.P. albo gminy – ani od Skarbu Państwa, ani od gminy, ani od państwowych lub gminnych jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej. Zwolnienie jednostek budżeto-

<sup>68</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1996, s. 177

<sup>69</sup> Patrz § 62 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 136, poz. 705 z późn. zm.).

<sup>70</sup> Patrz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 1993 r. (III SA 394/93), “Prawo Gospodarcze” 1994, nr 3, s. 25.

wych okazało się zbędne także z tego powodu, iż nie mogą one być stronami umów cywilnoprawnych.

#### 4.2.5. Inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej

W obrocie prawnym występują – poza omówionymi wyżej – również inne twory organizacyjne, których prawo nie wyposażyło w osobowość prawną. Najczęściej spotykanymi są: komitety rodzicielskie, wspólnoty mieszkaniowe, stowarzyszenia zwykle spółki kapitałowe w stadium organizacji (to znaczy od chwili zawarcia umowy spółki – z o.o. lub akcyjnej – do momentu wpisu do rejestru handlowego nadającego spółce osobowość prawną), organizacje społeczne nie będące osobami prawnymi.

W celu wzmocnienia sprawności działania tych jednostek ustawodawca często wyposaża je w pewne atrybuty charakterystyczne dla osób prawnych – np. w zdolność sądową<sup>71</sup> (zgodnie z art. 64 §2 k.p.c. zdolność sądową mają organizacje społeczne dopuszczone do działania na podstawie obowiązujących przepisów, choćby nie posiadały osobowości prawnej) – lub sugeruje, jakoby mogłyby one samodzielnie nabywać prawa i zaciągać zobowiązania (jak np. w art. 6 ustawy o własności lokali<sup>72</sup> mówiącym, iż ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości, tworzy wspólnotę mieszkaniową mogącą nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywaną).

Jak jednak słusznie zauważa Z. Radwański, organizacje te nie uzyskują zdolności prawnej, gdyż ta nadal niepodzielnie przysługuje ich członkom<sup>73</sup> i to oni właśnie (osoby fizyczne lub prawne) będą podmiotami stosunków cywilnoprawnych objętych działaniem organizacji nie posiadającej osobowości prawnej (a jednocześnie podatnikami opłaty skarbowej od tych czynności).

#### 4.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących zakresu podmiotowego obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej

Jako że jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej nie mogą być podmiotami praw i obowiązków **cywilnoprawnych** (a więc nie mogą być stronami czynności cywilnoprawnych), konieczne staje się odpowiednie preredagowanie art. 4 ustawy polegające na **usunięciu wszelkich zwrotów sugerujących, iż podatnikami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych mogą być same jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej**. Podmiotami opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych będą w takich wypadkach jedynie osoby fizyczne tworzące taką jednostkę (np. spółkę jawną) lub związek publicznoprawny – Skarb Państwa (jednostka samorządu terytorialnego) – w ramach którego działa taka j.o.n.o.p. (np. jednostka budżetowa),

### 5. Podstawa obliczenia opłaty skarbowej

#### 5.1. Uregulowania ustawowe

Co do zasady podstawą obliczenia opłaty jest wartość rynkowa rzeczy lub prawa będących przedmiotem umowy (lub wymienionych w dokumencie) określana na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego

<sup>71</sup> Patrz Z. RADWAŃSKI, Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 1996, s. 177

<sup>72</sup> Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (DZ. U> Nr 85, poz. 388 z późn. zm.)

<sup>73</sup> Jak w przypisie 72, s. 178



samego rodzaju i gatunku (lub prawami majątkowymi tego samego rodzaju) – z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia – z dnia dokonania czynności, bez odliczenia przejętych przez nabywcę długów i ciężarów. Ustawa przewiduje jednak bardzo liczne wyjątki od powyższej zasady. Wyjątki te dotyczą np. umów sprzedaży rzeczy ruchomych nabywanych do przerobu lub odprzedaży (podstawą obliczenia opłaty jest tu cena sprzedaży), weksli (podstawa jest suma wekslowa lub kwota zobowiązania pieniężnego zabezpieczonego wekslem) itd.

Jeżeli strony czynności cywilnoprawnej nie określiły wartości rzeczy lub prawa majątkowego albo podana wartość nie odpowiada, w ocenie organu podatkowego, wartości rynkowej, organ wzywa strony do określenia tej wartości (jej podwyższenia lub obniżenia) w terminie nie krótszym niż 14 dni, proponując jednocześnie wartość rynkową według własnej –wstępnej – oceny. Wartość ta zostanie określona w oparciu o opinie biegłych, jeżeli strony same jej nie podadzą (doprecyzują) - wtedy jednak koszty opinii obciążać mogą podatników (jeżeli wartość ustalona przez na podstawie opinii biegłych przekroczy o 33% wartość podana przez strony).

## 5.2. Zagadnienia problemowe

W myśl art. 10 ust. 2 u.o.s. ilekroć do podstawy opodatkowania opłatą skarbową przyjmuje się wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej<sup>74</sup>, określa się ją (tzn. tę wartość) na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia (oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju), z dnia dokonania tej czynności, **bez odliczenia przejętych przez nabywcę długów i ciężarów**. Intencją ustawodawcy było, aby przy czynnościach odpłatnych – np. umowach sprzedaży - objąć opłatą nie tylko cenę sprzedaży rzeczy ruchomej (często znacznie odbiegającą od ceny rynkowej, a to właśnie z powodu m.in. przejmowanych przez nabywcę długów i ciężarów z tą rzeczą związanych), ale również wartość ewentualnych obciążeń przejmowanych przez kupującego. Cena ta, wraz z wartością długów i ciężarów związanych z przedmiotem transakcji, mogłaby dopiero odpowiadać przybliżonej wartości rynkowej tego przedmiotu.

W praktyce organów podatkowych wystąpił jednak problem związany z kwalifikacją nakładów poczynionych przez nabywców na rzecz przed zawarciem np. umowy sprzedaży. Wyrokiem z dnia 24 stycznia 1990 r. (III ARN 36/89)<sup>75</sup> Sąd Najwyższy orzekł, iż przy ustalaniu podstawy opodatkowania opłatą skarbową od wartości rzeczy lub praw będących przedmiotem czynności cywilnoprawnej **odlicza się** wartość nakładów poczynionych przez nabywcę przed dokonaniem tej czynności<sup>76</sup>. Sąd wyszedł ze słusznego założenia, że roszczenie o zwrot nakładów poczynionych na rzecz przed jej nabyciem nie mogą być uznane za nie podlegające odliczeniu “długi i ciężary **przejęte przez nabywcę**”. To roszczenie przysługuje względem zbywcy od momentu dokonania nakładów – nie może więc być “przejęte” jako dług czy ciężar z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność rzeczy.

<sup>74</sup> Wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej, zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy, jest podstawą opodatkowania przy umowach sprzedaży (co do zasady), zamiany (co do zasady), dożywocia, o zniesienie współwłasności lub o dział spadku.

<sup>75</sup> OSP 1991, nr 1, poz. 23.

<sup>76</sup> Wyrok ten był wydany jeszcze na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226), jednakże - z uwagi na analogiczną treść jej przepisów dotyczących ustalania wartości rynkowej w stosunku do unormowań obecnie obowiązującej ustawy – nadal wydaje się zachowywać swoją aktualność.

Nie wydaje się jednak, aby powyższe założenie mogło być podstawą do wysnucia wniosku, iż art. 10 ust 2 u.o.s.<sup>77</sup> pozwala obniżyć wartość rynkową przedmiotu umowy o pewne kwoty (pod warunkiem że nie są one związane z długami czy ciężarami przejmowanymi przez nabywcę). Na ceny przeciętne (będące podstawą określenia wartości rynkowej) nie ma wpływu wartość nakładów. Jedyne wyraźnie dozwolone odliczenie może być związane wyłącznie ze stanem rzeczy i stopniem jej zużycia w dniu dokonania czynności. Czy w takim razie roszczenie o zwrot nakładów może mieć wpływ na cenę zbywanej rzeczy? Odpowiedź brzmi: niekoniecznie. Strony, mając na względzie wartość nakładów, mogą ustalić odpowiednio niższą cenę rzeczy. Mogą też ustalić cenę zbliżoną do rynkowej – nie spowoduje to jednak pokrzywdzenia nabywcy, gdyż nic nie stoi na przeszkodzie aby potencjalny nabywca zaczął dochodzić od zbywcy zwrotu poczynionych nakładów.

Reasumując, należy stwierdzić, że możliwość odliczenia od wartości rynkowej nakładów dokonanych na rzeczy przed jej nabyciem nie znajduje dostatecznego uzasadnienia na gruncie obecnie obowiązujących przepisów o opłacie skarbowej.

### 5.3. Propozycje zmian w zakresie przepisów dotyczących podstawy obliczenia opłaty skarbowej

Mając na względzie przedstawione wyżej problemy dotyczące podstawy obliczenia opłaty skarbowej, należałoby – jak się wydaje - dodać w art. 10 ust. 2 ustawy zastrzeżenie, że **odliczeniu od wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej nie podlegają również nakłady poczynione na rzecz przed jej nabyciem**. Roszczenie o zwrot nakładów podobne jest do przejętych przez nabywcę długów i ciężarów tylko w tym sensie, że jeśli nie będzie dochodzone przez nabywcę stanowi dodatkowe obciążenie jego majątku (tak jak właśnie długi i ciężary związane z nabytą rzeczą), nie jest jednak ani długiem ani ciężarem **przejętym przez nabywcę** – na tej podstawie Sąd Najwyższy (wydaje się, że jednak niesłusznie, zważywszy na ratio legis omawianego przepisu) dopuścił możliwość odliczenia takich nakładów od wartości przedmiotu,

## 6. Stawki opłaty skarbowej

### 6.1. Uregulowania ustawowe

W art. 9 ustawodawca ograniczył się do wskazania w samej ustawie jedynie maksymalnych stawek opłaty – wynoszą one: 1,5 zł (od podań) i 15 gr (od załącznika do podania), 60 zł (od czynności urzędowych podejmowanych na wnioski zainteresowanego), 30 zł (od jednego zaświadczenia) lub 90 gr (od każdej stronicy takiego dokumentu), 3000 zł (od zezwoleń wydawanych na wnioski zainteresowanego, a jeżeli opłatę uzależniono od powierzchni – 60 gr od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, natomiast przy stawkach procentowych – 25% podstawy obliczenia opłaty). Maksymalne stawki opłaty od czynności cywilnoprawnych, dokumentów i orzeczeń sądowych wynoszą z kolei: 30 zł (kwotowe) albo 15% (procentowe).

Konkretne stawki w granicach określonych w ustawie ustala w drodze rozporządzenia Minister Finansów (uszczegółowiając jednocześnie wykaz przedmiotów opłaty

---

<sup>77</sup> Jego odpowiednikiem w stanie faktycznym, którego dotyczył wyrok, był art. 9 ust. 1 ustawy z 1975 r. o opłacie skarbowej.

skarbowej<sup>78</sup>) – on również decyduje, jaki rodzaj stawki (kwotową czy procentową) przypisać konkretnemu przedmiotowi opłaty.

## 6.2. Zagadnienia problemowe

W ustawie o opłacie skarbowej normodawca ograniczył się jedynie do określenia maksymalnych stawek (lub kwot) opłaty, przyznając jednocześnie (w art. 11) Ministrowi Finansów kompetencję do ustalenia szczegółowego wykazu przedmiotów opłaty skarbowej oraz wysokości stawek od poszczególnych przedmiotów. Ten przepis ustawy budzi uzasadnione wątpliwości z racji swej niezgodności z art. 217 Konstytucji, nakazującym stosowanie ustawowej formy przy określaniu m.in. przedmiotu i stawek podatkowych w daninach publicznoprawnych. Szczegółowy zakres przedmiotowy ustawy podatkowej, jak i konkretne stawki przypisane poszczególnym przedmiotom daniny publicznej, powinny być regulowane przez samą ustawę podatkową, a nie aktem wykonawczym Ministra Finansów. Sam minister może co najwyżej dokonywać okresowej indeksacji stawek podatkowych – zasady dokonywania tej indeksacji również powinna określać ustawa podatkowa.

Zgodnie z art. 9 pkt 5 u.o.s. w zakresie obciążenia nieprofesjonalnego obrotu majątkiem stawka opłaty nie może przekroczyć 30 zł lub – jeśli jest ustalona procentowo – 15% podstawy obliczenia opłaty.

Powyższy zapis może budzić wątpliwości z dwóch powodów. Górna granica stawek procentowych opłaty wydaje się być stanowczo zbyt wysoka, zważywszy na rodzaje czynności opodatkowanych opłatą oraz dość duży luz decyzyjny przyznany Ministrowi Finansów. Gdyby Minister Finansów zdecydował się na ustalenie wysokości obowiązujących stawek w ich maksymalnych ustawowych granicach, mogłoby się okazać, że podatnicy zaczęliby w wielu przypadkach zawierać fikcyjne umowy (nie wymienione w katalogu z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy) w celu uniknięcia ogromnych obciążeń fiskalnych związanych z opłatą.

Jako przykład można tu podać umowę pożyczki: 15% stawka obciążająca tę czynność cywilnoprawną skłoniłaby strony do zawarcia w określonych odstępach czasu dwóch fikcyjnych umów darowizny. Te ostatnie z kolei opodatkowane byłyby już znacznie na dzień dzisiejszy niższym podatkiem od spadków i darowizn<sup>79</sup>. Nie trudno też byłoby sobie wyobrazić takie uregulowanie stosunku prawnego łączącego strony, że powstała w ten sposób umowa, wywołując skutki zbliżone do tych, jakie wywołują umowy wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s., w rzeczywistości – jako umowa nienazwana – nie mogłaby być obciążona opłatą. Takie postępowanie podatników na pewno wywołałoby lawinę spraw przed organami podatkowymi, a w rezultacie także przed NSA.

Po drugie w ustawie o opłacie skarbowej zabrakło zapisu wprowadzającego tzw. mechanizm waloryzacyjny stawek. Polega on na tym, że udzielając Ministrowi Finansów kompetencji do ustalania wysokości stawek podatku (pod warunkiem nieprzekroczenia granic ustawowych) ustawodawca określa zarazem zasady, według których Minister może (albo nawet ma obowiązek) okresowo podwyższać wysokości tych stawek. Cały ten mechanizm w praktyce odnosić się może do stawek kwotowych. W polskim systemie prawnym zwyczajowo odnosi się go do wskaźnika wzrostu

<sup>78</sup> Przyznanie tej kompetencji Ministrowi Finansów wydaje się jednak zbyt daleko idące – sprzeczne z art. 217 Konstytucji.

<sup>79</sup> Przynajmniej jeśli chodzi o podatników będących osobami fizycznymi zaliczanych do I i II grupy podatkowej (w myśl przepisów o podatku od spadków i darowizn).

przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej<sup>80</sup> lub do wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku<sup>81</sup>. W wyniku zastosowania takiego mechanizmu możliwe byłoby oczywiście przekroczenie ustawowych granic wysokości stawek podatku.

W ustawie o opłacie skarbowej określono jedynie górną granicę stawki kwotowej już bez możliwości jej okresowego waloryzowania. Związano tym samym ręce Ministrowi Finansów – dopóki granica ta nie będzie podwyższona w drodze ustawy (co w praktyce rzadko się zdarza) organ ten nie będzie mógł dostosować jej wysokości do postępującej inflacji, przez co w pewnym momencie stawki kwotowe staną się wręcz symboliczne (jak to ma miejsce już dzisiaj w przypadku opłaty skarbowej od podań i załączników do podań) i nastąpi niczym nie usprawiedliwione obniżenie dochodów gmin<sup>82</sup>.

### 6.3. Propozycje zmian przepisów regulujących stawki opłaty skarbowej

1. Ustawowa granica stawek procentowych opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych (art. 9 pkt 5 ustawy) wydaje się zbyt wysoka – w praktyce Minister Finansów ograniczył się do ustalenia stawek, które nie przekraczają 5% podstawy opodatkowania. Stawki te na tyle już “wrosły” w świadomość podatników, iż zasługują na to, aby je wymienić w tekście samej ustawy (i zastąpić nimi tym samym dotychczasową granicę 15%).

2. Z kolei nie waloryzowane stawki opłaty skarbowej od podań i załączników do podań są na dzień dzisiejszy stanowczo zbyt niskie – wręcz symboliczne, przez co dochody gmin z tytułu tej z roku na rok tracą na swym znaczeniu. Konieczne więc wydaje się ustawowe podwyższenie wspomnianych stawek.

3. Uszczuplanie dochodów gmin z tytułu opłaty skarbowej powoduje również brak ustawowego mechanizmu waloryzującego stawki opłaty. Wprowadzenie w art. 11 takiego mechanizmu, jaki mógłby być stosowany przez Ministra Finansów, umożliwiłoby temu organowi podwyższanie wysokości stawek w drodze rozporządzenia wykonawczego do ustawy. Wydaje się całkiem uzasadnione zastosowanie analogii do art. 17 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (ze względu na pewne pokrewieństwo tych dwóch danin publicznych przejawiające się chociażby w ustawowych odesłaniach do przepisów o podatku od spadków i darowizn): **Minister Finansów podwyższałby wysokości stawek kwotowych w przypadku wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku o ponad 20% w stopniu odpowiadającym wzrostowi tych cen.**

4. W celu zapewnienia zgodności stanu prawnego dotyczącego opłaty skarbowej z Konstytucją konieczne staje się **ustawowe określenie szczegółowego zakresu przedmiotowego ustawy** o opłacie skarbowej (dotyczy to zwłaszcza czynności urzędowych podejmowanych w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej) oraz ustawowe **przypisanie konkretnych stawek podatkowych konkretnym przedmiotom opodatkowania.**

## 7. Tryb i warunki płatności opłaty skarbowej

<sup>80</sup> Por. art. 27 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>81</sup> Por. art. 17 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

<sup>82</sup> Jako że wpływy z opłaty skarbowej stanowią, zgodnie z art. 3 pkt 2 lit. a) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 200 (Dz. U. Nr 150, poz. 983), dochód gmin.

## 7.1. Uregulowania ustawowe

Ustawa z 1989 r. stanowi, że opłatę skarbową od dokumentów (a więc np. od weksla) i czynności podejmowanych w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej wpłaca się z chwilą powstania obowiązku jej uiszczenia (czyli np. z chwilą sporządzenia dokumentu) natomiast opłatę od czynności cywilnoprawnych i od orzeczeń sądów wpłacić należy w terminie 14 dni od powstania obowiązku jej uiszczenia (czyli od dnia dokonania czynności), chyba że jest ona pobierana przez płatnika (płatnik ma obowiązek obliczyć i pobrać opłatę z chwilą powstania obowiązku jej uiszczenia). Szczegółowe zagadnienia dotyczące sposobu pobierania i uiszczania opłaty oraz form zapłaty (znaki opłaty skarbowej, urzędowe blankiety wekslowe) pozostawiono w gestii Ministra Finansów.

Płatnikami opłaty skarbowej są notariusze – od dokonywanych przez nimi czynności cywilnoprawnych; nabywcy rzeczy – od umów sprzedaży (jeżeli nabywca kupuje te rzeczy do przerobu lub odprzedaży), komisanci – od umów komisnu oraz przewoźnicy – od dokumentów przewozowych. Płatnicy mają obowiązek uzależnić dokonanie czynności od uprzedniego uiszczenia opłaty.

Podobnie jak poprzednie ustawy również ta z 1989 r. reguluje kwestie związane ze zwrotem opłaty skarbowej. Opłata o czynności cywilnoprawnych i dokumentów podlega zwrotowi jeżeli czynność jest nieważna lub prawomocnym orzeczeniem sądowym została stwierdzona jej nieważność (albo uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli albo jeżeli nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej. Opłata od odwołania podlega zwrotowi, jeżeli odwołanie zostało w całości uwzględnione albo decyzja, której odwołanie dotyczyło, została w innym trybie w całości uchylona lub stwierdzono jej nieważność. Od pozostałych przedmiotów zwraca się opłatę jeśli została uiszczona nienależnie (lub w wysokości wyższej niż należna) albo jeżeli mimo jej uiszczenia nie udzielono wyjaśnienia, nie dokonano czynności urzędowej lub nie wydano właściwego dokumentu.

Minister Finansów określa sposób zwrotu opłaty. Zwrot jednak nie przysługuje, jeżeli strona nie przyjęła prawidłowo sporządzonego dokumentu albo jeżeli uiszczona opłata nie przekracza 1 gr, albo też jeżeli upłynęły 3 lata licząc od końca roku, w którym uiszczono opłatę.

## 7.2. Zagadnienia problemowe

### 7.2.1. Zagadnienie prawnego charakteru decyzji podatkowej w sprawie opłaty skarbowej

Zgodnie z art. 5 pkt 4 i 5 obowiązek podatkowy (nazywany przez ustawę obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej) powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej<sup>83</sup> albo z chwilą sporządzenia dokumentu (np. weksla). Art. 7 ust. 1 i 2 ustawy reguluje z kolei termin płatności opłaty, stanowiąc iż opłatę skarbową wpłaca się (**bez wezwania**) z chwilą powstania obowiązku jej uiszczenia (w odniesieniu do dokumentów) albo w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku jej uiszczenia (w odniesieniu do czynności cywilnoprawnych)<sup>84</sup>. Ustawa o opłacie skarbowej nie wy-

<sup>83</sup> Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy płatnikami są komisanci lub nabywcy rzeczy przeznaczonych do przerobu lub odprzedaży – wtedy to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wypłacenia należności.

<sup>84</sup> Chyba że do pobrania opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej zobowiązany jest płatnik – wtedy opłata powinna być uiszczona płatnikowi z chwilą powstania obowiązku jej uiszczenia.

mienia wyraźnie terminu w którym miałyby powstać **zobowiązanie podatkowe** (kiedy mógłby ulec konkretyzacji obowiązek uiszczenia opłaty).

Łączna analiza dwóch wymienionych wyżej artykułów prowadzi jednak do wniosku, iż zobowiązanie podatkowe w opłacie skarbowej musi powstać pomiędzy datą powstania obowiązku podatkowego a początkiem biegu terminu płatności opłaty<sup>85</sup>. Jedynym możliwym momentem powstania tego zobowiązania wydaje się być w takim razie chwila powstania obowiązku podatkowego (obowiązek ten “automatycznie” przekształca się w tym samym momencie, w którym powstał, w zobowiązanie podatkowe)<sup>86</sup>. Prawidłowe okaże się więc twierdzenie, że w opłacie skarbowej (w zakresie objętym niniejszą pracą) zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa<sup>87</sup>.

Jeśli w ten sposób wykluczy się możliwość wydawania tzw. decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe<sup>88</sup> (zobowiązanie podatkowe, w myśl art. 21 Ordynacji podatkowej, może powstać tylko w jeden sposób: albo z mocy samego prawa, albo z chwilą doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość), to jedynym rodzajem decyzji w sprawie wysokości opłaty skarbowej, jaką może wydać organ w toku postępowania podatkowego, pozostaje tzw. decyzja określająca wysokość zaległości podatkowej (lub stwierdzająca nadpłatę)<sup>89</sup>.

W świetle powyższych rozważań co najmniej wątpliwa jawi się treść art. 6 u.o.s., zgodnie z którym nie można wydać decyzji w sprawie **ustalenia** wysokości opłaty (a więc decyzji ustalającej), jeżeli od końca roku, w którym powstał obowiązek jej uiszczenia, upłynęły trzy lata, a w wypadku gdy nie zgłoszono organowi podatkowemu obowiązku uiszczenia opłaty lub nie ujawniono wszystkich okoliczności mających znaczenie dla ustalenia jej wysokości – pięć lat. W momencie gdy uchwalano ustawę o opłacie skarbowej obowiązywała jeszcze ustawa o zobowiązaniach podatkowych<sup>90</sup> - ta zawierała przepis w swym brzmieniu analogiczny do omawianego art. 6 ust. 1 u.o.s.: zgodnie z jej art. 7 nie można było **wydać decyzji** w sprawie **ustalenia** wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, upłynęły 3 lata, a w wypadku gdy podatnik nie zgłosił obowiązku podatkowego (...) – 5 lat. Zamiarem ustawodawcy – gdy uchwalano ustawę o opłacie skarbowej – było, aby ustawa podatkowa regulowała w sposób kompleksowy wszystkie zagadnienia związane z obliczaniem i poborem należności podatkowych (a więc również kwestie związane z ewentualnym przedawnieniem prawa do wydania decyzji wymiarowej)<sup>91</sup>. Dlatego też powtórzono w niej (z pewnymi niewielkimi zmianami) treść art. 7 u.z.p.<sup>92</sup>

<sup>85</sup> Gdyż nie można zacząć liczyć terminu płatności zobowiązania podatkowego, dopóki zobowiązanie to nie powstanie.

<sup>86</sup> Por. także R. Mastalski, *Prawo podatkowe - cz. szczegółowa*, s. 215

<sup>87</sup> W przeciwieństwie do podatków, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą doręczenia podatnikowi tzw. decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

<sup>88</sup> O których mowa w art. 21 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>89</sup> O niej mówi art. 21 §3 Ordynacji podatkowej: jeżeli wskutek wszczętego postępowania podatkowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku (...), organ ten wydaje decyzję w której określa wysokość zaległości podatkowej, albo stwierdza nadpłatę.

<sup>90</sup> Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (j.t.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.)

<sup>91</sup> Patrz uzasadnienie rządowego projektu ustawy o opłacie skarbowej, Druk Sejmowy nr 373, Warszawa 1988, s. 3.

<sup>92</sup> Dzisiejszym odpowiednikiem art. 7 u.z.p. jest art. 68 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, a jeżeli

Czy można w takim razie przyjąć, iż możliwe jest (lub było) na gruncie przepisów podatkowych przedawnienie prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość opłaty skarbowej, skoro zobowiązanie podatkowe w opłacie powstaje z mocy samego prawa? Odpowiedź na tak postawione pytanie może być wyłącznie negatywna, a sformułowanie zawarte w omawianym art. 6 u.o.s. należy uznać za co najmniej niefortunne. Wydaje się, iż w takiej sytuacji ustawodawca powinien raczej mówić o przedawnieniu prawa do wydania **decyzji określającej** wysokość zaległości podatkowej - to jest z kolei równoznaczne z przedawnieniem zobowiązania podatkowego (art. 70 §1 Ordynacji podatkowej).

Dlatego też – w okolicznościach wskazanych w art. 6 ust 3 u.o.s. – bardziej właściwym rozwiązaniem wydaje się być wprowadzenie zapisu, iż z chwilą powołania się np. przez jedną ze stron umowy przed organem podatkowym na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej nie zgłoszonej wcześniej (w ciągu 5 lat od chwili jej dokonania) do opodatkowania powstaje na nowo zobowiązanie podatkowe w opłacie skarbowej.

### 7.2.2. Termin płatności opłaty skarbowej od weksla

Art. 7 ust. 1 u.o.s. wprowadza generalną zasadę, iż opłata skarbowa od dokumentów (a więc m.in. od weksla) powinna być zapłacona bez wezwania z chwilą powstania obowiązku jej uiszczenia. Zgodnie z art. 5 ustawy obowiązek podatkowy w przypadku dokumentów powstaje z chwilą sporządzenia tego dokumentu. Tradycją sięgającą swymi korzeniami okresu przedwojennego jest w polskim ustawodawstwie szczególnie sposób zapłaty opłaty skarbowej od weksla, a to przez użycie urzędowego blankietu wekslowego.

Ta forma zapłaty nie wynika wprost z ustawy, ale ustawodawca przyznał kompetencję do jej wprowadzenia Ministrowi Finansów (art. 12 ust. 3 u.o.s.). Z upoważnienia takiego Minister Finansów skorzystał, przewidując w § 11 zarządzenia wykonawczego do ustawy<sup>93</sup> jako jedną z alternatywnych form zapłaty opłaty skarbowej od weksla (obok formy gotówkowej i użycia znaków opłaty skarbowej) właśnie “nabycie” urzędowego blankietu wekslowego: podatnik – jeśli przewiduje, jaka będzie suma wystawianego przez niego weksla – nabywa w kasie urzędu skarbowego blankiet opiewający na tę sumę (a “cena” tego blankietu odpowiadać będzie należnej opłacie skarbowej).

Tak się jednak składa, iż Prawo wekslowe<sup>94</sup> wcale nie wymaga, aby weksel był wystawiany na urzędowych blankietach. Art. 1 Prawa wekslowego wymienia jedynie elementy istotne weksla: każdy dokument sporządzony przez wystawcę będzie ważnym wekslem, jeśli będzie się charakteryzował wszystkimi cechami wymienionymi przez powołany wyżej przepis.

Jeśli więc wystawca sporządzi weksel bez użycia urzędowego blankietu, to może się zdarzyć, iż nie będzie on mógł zapłacić w terminie opłaty skarbowej (np. jeżeli weksel zostanie sporządzony w miejscu odległym od najbliższego urzędu skarbowe-

---

podatnik nie złożył deklaracji (...) albo w deklaracji takiej nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, zobowiązanie podatkowe nie powstanie jeżeli decyzja ustalająca zostanie doręczona po upływie 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

<sup>93</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 21 lipca 1989 r. w sprawie sposobu pobierania, uiszczenia i zwrotu opłaty skarbowej oraz sposobu prowadzenia rejestrów tej opłaty (M. P. Nr 25, poz. 193 z późn. zm.).

<sup>94</sup> Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. – Prawo wekslowe (Dz. U. Nr 37, poz. 282).

go lub urzędu pocztowego), skoro ustawa o opłacie skarbowej nakazuje zapłacić tę daninę z chwilą sporządzenia dokumentu. Na problem ten zwrócił w pewnym momencie uwagę Minister Finansów przedłużając (w drodze zarządzenia) termin płatności opłaty skarbowej od weksli do 14 dni od powstania obowiązku jej uiszczenia<sup>95</sup>. Ustawowe wprowadzenie dłuższego (choćby 14 dniowego) terminu płatności opłaty skarbowej od weksli wydaje się jednak być uzasadnionym postulatem pod adresem ustawodawcy<sup>96</sup>.

### 7.2.3. Zwrot opłaty skarbowej

Ustawa o opłacie skarbowej zawiera – w zakresie możliwości zwrotu tej daniny – przepisy stanowiące *lex specialis* w stosunku do unormowań przewidzianych przez Ordynację podatkową związanych ze zwrotem nadpłaty podatku. Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a) u.o.s. opłata od czynności cywilnoprawnych podlega zwrotowi m. in. jeżeli czynność cywilnoprawna jest nieważna lub prawomocnym orzeczeniem sądu została stwierdzona jej nieważność **albo uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna)**. Różnie w orzecznictwie NSA próbowano interpretować zwrot będący ostatnią częścią zdania z powołanego wyżej przepisu. Składy orzekające stanęły przed koniecznością odpowiedzi na pytanie, czy uchylenie skutków prawnych oświadczenia woli musi być orzeczone wyrokiem sądowym, czy też do skutecznego dochodzenia zwrotu opłaty wystarczy samo oświadczenie stron czynności o uchyleniu jej prawnych skutków (bez konieczności uzyskania stosownego wyroku sądowego).

W wyroku z dnia 21 listopada 1994 r. (III SA 248/94)<sup>97</sup> NSA orzekł, iż zwrot opłaty skarbowej następuje wyłącznie wtedy, gdy skutki prawne oświadczenia woli zostały uchylone prawomocnym orzeczeniem sądu. Wydaje się, iż NSA podzielił przesłanki zwrotu opłaty zawarte w art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a) na dwie grupy:

- sytuacje, w których czynność prawna jest nieważna z mocy samego prawa (np. jeżeli została dokonana przez osobę nie mającą zdolności do czynności prawnych – art. 14 §1 k.c.),
- zostało wydane (i uprawomocniło się) orzeczenie sądu w przedmiocie stwierdzenia nieważności czynności cywilnoprawnej **albo w przedmiocie uchylenia skutków prawnych oświadczenia woli**.

Zupełnie odmiennego zdania był skład orzekający poznańskiego ośrodka zamiejscowego NSA. W wyroku z dnia 10 kwietnia 1997 r. (I SA/Po 1277/96)<sup>98</sup> Sąd ten ograniczył się do oceny rzetelności przeprowadzonego przez organy podatkowe postępowania dowodowego na okoliczność uchylenia się przez jedną ze stron umowy sprzedaży od skutków oświadczenia woli wywołanego błędem co do treści czynności. NSA zasugerował jednocześnie, że dla potrzeb ewentualnego postępowania w sprawie zwrotu opłaty skarbowej na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a) **wystarczy samo złożenie przez jednego z kontrahentów pisemnego oświadczenia o uchyleniu się od skutków czynności cywilnoprawnej**.

<sup>95</sup> Patrz zarządzenia Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 1990 r. w sprawie przedłużenia terminu wpłaty opłaty skarbowej od weksli (M. P. Nr 16, poz. 125).

<sup>96</sup> Choćby i z tego względu, że omówione zarządzenie – zgodnie z Konstytucją RP - nie może już źródła powszechnie obowiązującego prawa.

<sup>97</sup> Wyrok NSA z dnia 21 listopada 1994 r. (III SA 248/94), ONSA 1995, nr 4, poz. 171

<sup>98</sup> Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1997 r. (I SA/Po 1277/97), nie publ.



Instytucję uchylenia skutków prawnych oświadczenia woli reguluje Kodeks cywilny: można uchylić się od skutków prawnych swego oświadczenia woli w razie błędu co do treści czynności prawnej (art. 84 i 86 k.c.), w przypadku zniekształcenia oświadczenia woli przez stronę użytą do jego przesłania (art. 85 k.c.), a także jeżeli oświadczenie woli zostało złożone pod wpływem bezprawnej groźby drugiej strony lub osoby trzeciej (art. 87 k.c.). Art. 88 k.c. stanowi, że chylenie się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego innej osobie następuje **przez oświadczenie złożone tej osobie na piśmie**. Jeśli więc druga strona czynności cywilnoprawnej nie kwestionuje zasadności takiego uchylenia, nie jest w takim wypadku wymagane wydanie rozstrzygnięcia przez sąd powszechny. Wydaje się więc, iż literalne brzmienie art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a) u.o.s. nie dopuszcza możliwości uzależniania przez organy podatkowe zwrotu opłaty skarbowej od przedłożenia przez strony prawomocnego wyroku w przedmiocie uchylenia skutków prawnych wadliwego oświadczenia woli<sup>99</sup>.

#### 7.2.4. Właściwość miejscowa organu podatkowego

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika. W przypadku opłaty skarbowej możliwa jest sytuacja wystąpienia kilku podatników, na których – z tytułu dokonania tej samej czynności cywilnoprawnej – będzie ciążył solidarnie obowiązek podatkowy (art. 4 ust. 2 pkt 2 u.o.s.). Jeśli podatnicy ci mają miejsca zamieszkania (lub siedziby) na terenie działania różnych rzędów skarbowych, trudne (a nawet niemożliwe) jawi się często określenie właściwego miejscowo organu podatkowego. Ani przepisy Ordynacji podatkowej, ani też sama ustawa o opłacie skarbowej nie zawierają jednak żadnych norm pozwalających uniknąć kolizji właściwości miejscowych kilku organów podatkowych<sup>100</sup>.

Pewne wskazówki zawierają jedynie przepisy wydanego na podstawie Ordynacji podatkowej rozporządzenia Rady Ministrów<sup>101</sup>. Zgodnie z §8 tego rozporządzenia właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych dotyczących przeniesienia własności nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu lub prawa użytkowania wieczystego ustala się według miejsca położenia nieruchomości. Rozporządzenie nie reguluje już jednak przypadku, gdy nieruchomość położona jest na terenie działania kilku organów podatkowych.

W sprawach opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych dotyczących odpłatnego przeniesienia własności rzeczy lub praw innych niż wymienione wyżej – właściwość organu podatkowego ustala się (zgodnie z omawianym rozporządzeniem) co do zasady według miejsca zamieszkania lub siedziby nabywcy. Już jednak w przypadku innych czynności cywilnoprawnych (np. umowy dzierżawy) rozporządzenie wprowadza zasadę, że o właściwości miejscowej organu podatkowego decy-

<sup>99</sup> Por. także P. Rejek, Zwrot opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych, "Gazeta Prawna" 1998, nr 18, s. 10. Na poparcie tezy o bezpodstawności żądania prawomocnego orzeczenia sądowego o tzw. nieważności względnej Autor powołuje również wyroki NSA: z dnia 3 września 1993 r. (SA/Wr 560/93) oraz z dnia 17 marca 1994 r. (SA/Kr 3267/93).

<sup>100</sup> Ordynacja podatkowa wyznacza jedynie organy rozstrzygające spory o właściwość.

<sup>101</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 lutego 1992 r. w sprawie określenia właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych (Dz. U. Nr 16, poz. 62 z późn. zm.).

duże miejsce zamieszkania (lub siedziby) **jednej ze stron czynności (nie wiadomo jednak której)**.

Omawiane zagadnienie jest o tyle istotne, że opłata skarbową – zgodnie z art. 3 pkt 2 lit. a) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 – stanowi dochód budżetów gmin. W związku z tym każda gmina będzie zainteresowana tym, aby kwota opłaty od czynności dokonanej przez kilku podatników wpłynęła właśnie do jej budżetu.

Z reguły jest tak, że strony w samej umowie określają, która z nich będzie zobowiązana do uiszczenia opłaty skarbowej. Taki zapis w umowie nie wiąże jednak organu podatkowego – może więc dojść do sytuacji, gdy np. dwa różne urzędy skarbowe wdrożą postępowanie w sprawie określenia zaległości podatkowej z tytułu opłaty skarbowej od tej samej czynności cywilnoprawnej – każdy z nich będzie właściwy miejscowo ze względu na miejsce zamieszkania (lub siedzibę) jednego z podatników.

Na dzień dzisiejszy pozostaje tylko postulować do ustawodawcy o zmianę przepisów ustawy o opłacie skarbowej zmierzającą np. do ustanowienia jednego organu podatkowego jako właściwego miejscowo w sprawie opłaty skarbowej obciążającej kilku podatników – mógłby nim być organ wskazany przez nich samych w umowie.

### **7.3. Propozycje zmian przepisów regulujących tryb i warunki płatności opłaty skarbowej**

1. Całkowitej zmiany wymaga art. 6 ust. 1 ustawy, stanowiący iż nie można wydać decyzji w sprawie **ustalenia** wysokości opłaty skarbowej, jeżeli od końca roku, w którym powstał obowiązek jej uiszczenia, upłynęły 3 lata (a w wypadku, gdy nie zgłoszono organowi podatkowemu obowiązku uiszczenia opłaty... – 5 lat). Zobowiązanie podatkowe w opłacie skarbowej powstaje z mocy samego prawa i nie jest w ogóle możliwe wydanie decyzji ustalającej tę opłatę. Omawiany przepis powinien raczej brzmieć: **“Przedawnienie zobowiązania podatkowego w opłacie skarbowej nie biegnie w czasie trwania umowy”**<sup>102</sup>.

2. Dotychczasowa treść art. 6 ust. 3 u.o.s., mówiąca o rozpoczęciu na nowo biegu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej opłatę skarbową, powinna być zastąpiona sformułowaniem, iż **jeżeli czynność cywilnoprawna nie została zgłoszona organowi podatkowemu w okresie 5 lat od końca roku w którym jej dokonano, a którakolwiek ze stron po upływie tego terminu powołuje się przed organem podatkowym na okoliczność jej dokonania, zobowiązanie podatkowe powstaje na nowo z dniem powołania się na tę czynność**.

3. Konieczna wydaje się również zmiana art. 7 ust. 1: termin płatności opłaty skarbowej od dokumentów (głównie chodzi o weksle i dokumenty stwierdzające ustanowienie pełnomocnika oraz odpisy tych dokumentów) powinien wynosić **14 dni** od chwili powstania obowiązku podatkowego.

<sup>102</sup> Tym samym zbędna się okaże treść zamieszczona w ust. 2 tego artykułu (“Przedawnienie, o którym mowa w ust. 1, w zakresie decyzji dotyczących opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych nie biegnie w czasie trwania umowy”).

4. Zawężenia wymaga treść art. 13 ust. 1 pkt 3 lit. a). Zmiana powinna polegać na zapisaniu, iż uchylenie skutków oświadczeń woli może skutkować zwrot opłaty skarbowej **tylko w sytuacji, gdy zostanie orzeczone wyrokiem sądowym** (w przeciwnym wypadku strony mogłyby próbować nadużywać instytucji przewidzianych w art. 84 i n. k.c.).

5. Konieczne staje się dodanie art. 13<sup>1</sup> dotyczącego właściwości miejscowej organu podatkowego w przypadku, gdy jest kilku podatników (na których ciąży solidarnie obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej) zamieszkałych (lub mających siedzibę) na terenie działania kilku organów podatkowych<sup>103</sup>: rozsądnym rozwiązaniem byłoby **nałożenie na strony czynności cywilnoprawnych obowiązku wskazania właściwego urzędu skarbowego**. Odstępstwo od tej zasady mogłoby dotyczyć umów przeniesienia własności nieruchomości – wtedy najbardziej właściwy wydaje się **w pierwszej kolejności urząd skarbowy miejsca położenia nieruchomości** (dopiero gdyby nieruchomość była położona na terenie działania kilku urzędów skarbowych, można byłoby zobowiązać strony umowy do wskazania właściwego urzędu skarbowego. Aby uniknąć z kolei kolizji z przepisami powołanego wcześniej rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych, należałoby dodać w u.o.s. zastrzeżenie, iż Rada Ministrów może w drodze rozporządzenia określić właściwość organów podatkowych w sposób odmienny, niż w ustawie o opłacie skarbowej.

---

<sup>103</sup> Art. 17 §1 Ordynacji podatkowej stanowi iż właściwość miejscowa organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo siedziby podatnika.

## Spis treści

1. Wstęp	1
2. Zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej	1
2.1. Uregulowania ustawowe	1
2.2. Zagadnienia problemowe	2
2.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej	11
3. Ustawowe wyłączenia spod opodatkowania	13
3.1. Uregulowania ustawy	13
3.2. Zagadnienia problemowe	13
3.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących przedmiotowych wyłączeń z opłaty skarbowej	17
4. Obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej	17
4.1. Uregulowania ustawowe	17
4.2. Zagadnienia problemowe	18
4.3. Propozycje zmian przepisów dotyczących zakresu podmiotowego obowiązku podatkowego w opłacie skarbowej	24
5. Podstawa obliczenia opłaty skarbowej	24
5.1. Uregulowania ustawowe	24
5.2. Zagadnienia problemowe	24
5.3. Propozycje zmian w zakresie przepisów dotyczących podstawy obliczenia opłaty skarbowej	25
6. Stawki opłaty skarbowej	26
6.1. Uregulowania ustawowe	26
6.2. Zagadnienia problemowe	26
6.3. Propozycje zmian przepisów regulujących stawki opłaty skarbowej	27
7. Tryb i warunki płatności opłaty skarbowej	28
7.1. Uregulowania ustawowe	28
7.2. Zagadnienia problemowe	29
7.3. Propozycje zmian przepisów regulujących tryb i warunki płatności opłaty skarbowej	34