

Paweł Lechowski

Od: Paweł Lechowski [pawel@lechowski.com.pl]

Wysłano: 10 lutego 2012 09:28

Do: 'us2409@sl.mofnet.gov.pl'

Temat: od pawła lechowskiego do pana Naczelnika

Śledzenie: Adresat Odczyt

'us2409@sl.mofnet.gov.pl' Czytaj: 2012-02-10 10:19

Pan Naczelnik Dariusz Zbroński

Dzien dobry

us2409@sl.mofnet.gov.pl

Uprzejmie przesyłam arcyciekawy wyrok NSA w sprawie podatku VAT od dystrybucji znaczków skarbowych. W uzasadnieniu zwolnienia odbiega on od orzecznictwa opartego na podmiotowości publicznej (czynność władztwa publicznego). Jest ciekawy ponieważ koncentruje się na przedmiotowości materii. Proszę popatrzeć:

**Podatek od usług sprzedaży znaków opłaty skarbowej
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2008-10-13, I FSK 1400/07**

Obrót znaczkami nie jest skorelowany z powstaniem obowiązku podatkowego (przyp. PL)

dokonywana przez Gminę za pośrednictwem innych podmiotów sprzedaż znaczków skarbowych, nie jest skorelowana z powstaniem obowiązku podatkowego w zakresie opłaty skarbowej, a w momencie kupna i sprzedaży tych znaków nie następuje wypełnienie tego obowiązku. Znaki te zostają wykorzystane dopiero później, przy dokonywaniu czynności podlegającej tej opłacie.

Znaczek jest towarem (przyp. PL)

*Podobnie więc jak samo zakupienie znaczka pocztowego nie jest równoznaczne z dokonaniem opłaty za wykonanie usługi pocztowej, tak formalnie rzecz biorąc zakup znaczka skarbowego nie oznacza wykonania obowiązku w zakresie opłaty skarbowej. Choć więc logicznie rzecz biorąc nabycie znaku opłaty skarbowej następuje zwykle w celu wykonania obowiązku w zakresie tej opłaty, to jednak te dwa zdarzenia nie są ze sobą równoznaczne. Nie wyklucza to więc możliwości traktowania czynności w zakresie dystrybucji tychże znaczków skarbowych, **jako czynności odnoszących się do towarów** w rozumieniu art. 2 pkt 6 VATU.*

Następuje sprzedaż (przyp. PL)

nie ma jednak podstaw, aby transakcjom dokonywanym w imieniu Gminy przez upoważnione przez nią na podstawie zawartych umów podmioty odmawiać przymiotu sprzedaży w rozumieniu art. 535 KC. Także okoliczność, iż znak opłaty skarbowej umożliwia wykonanie obowiązku uiszczenia tej opłaty nie sprawia, iż osoba nabywająca ten znak od podmiotu dokonującego ich dystrybucji w imieniu Gminy nie nabyła prawa do rozporządzania nim jak właściciel.

Umocownie zwolnienia w ustawie (przyp. PL)

Trafnie także Sąd pierwszej instancji w swojej argumentacji wskazał na art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU. W myśl tego przepisu, zwalnia się od podatku dostawę za cenę równą wartości nominalnej znaczków pocztowych, znaków skarbowych i innych znaków tego typu. Regulacja ta, jak podkreślił Sąd stanowi implementację na grunt ustawodawstwa krajowego rozwiązań zawartych w prawie wspólnotowym, a konkretnie w art. 13 (B) lit. e) VI Dyrektywy (obecnie art. 135 ust. 1 lit. h) Dyrektywy

A teraz proszę zastosować zasady tego rozumowania do kart postojowych:

Dotyczy sytuacji kiedy gmina lub podmiot gminy nie sprzedają kart postojowych bezpośrednio na miejscu

parkowania w parkomacie lub za pośrednictwem zatrudnionego w tym celu swojego pracownika, lecz wykorzystują inne podmioty.

Czynności dostawy kart postojowych, sprzedawanych przez dystrybutorów rozprowadzających karty w imieniu gminy, działającej jako zleceniodawca poprzez zawarcie szeregu umów ze zleceniobiorcami - zarówno osobami fizycznymi, jak i prawnymi, na podstawie których podmioty te rozprowadzać mają karty postojowe w sprzedaży detalicznej, w zamian za prowizję liczonej procentowo od wartości nominalnej sprzedanych kart.

1. Ocenic czy sa towarem
2. Czy w ramach ich dystrybucji następuje sprzedaż
3. Czy zawsze występuje korelacja między zakupem karty a skorzystaniem z miejsca postojowego (moga być to czynności rozłożone w czasie, nie każda zakupiona karta będzie wykorzystana).
4. Czy zwolnienie z vat jest umocowane przedmiotowo w art 43

Z pozdrowiem

Pawel Lechowski

Teza:

Czynności dostawy znaków skarbowych i innych znaków tego typu, sprzedawanych przez dystrybutorów rozprowadzających znaki w imieniu gminy, działającej jako zleceniodawca poprzez zawarcie szeregu umów ze zleceniobiorcami - zarówno osobami fizycznymi, jak i prawnymi, na podstawie których podmioty te rozprowadzać mają znaki opłaty skarbowej oraz urzędowe blankiety w sprzedaży detalicznej, w zamian za prowizję liczonej procentowo od wartości nominalnej sprzedanych znaków, podlegają przepisom ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), są jednakże zwolnione od tego podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 4 tej ustawy. Choć logicznie rzecz biorąc nabycie znaku opłaty skarbowej następuje zwykle w celu wykonania obowiązku w zakresie tej opłaty, to jednak te dwa zdarzenia nie są ze sobą równoznaczne. Nie wyklucza to więc możliwości traktowania czynności w zakresie dystrybucji tychże znaczków skarbowych, jako czynności odnoszących się do towarów w rozumieniu art. 2 pkt 6 tej ustawy.

Skład sądu:

Jerzy Płusa (przewodniczący sprawozdawca)

Sentencja:

Naczelny Sąd Administracyjny, po rozpoznaniu w dniu 25 września 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej G.W. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 18 kwietnia 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 186/07 w sprawie ze skargi G.W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 27 lipca 2005 r. nr (...) w przedmiocie interpretacji prawa podatkowego oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie:

Zaskarżonym do Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrokiem z dnia 18 kwietnia 2007 r., sygn. akt I SA/WR 186/07, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił skargę Gminy W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 27 lipca 2005 r. w przedmiocie interpretacji prawa podatkowego.

Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku stan sprawy Sąd pierwszej instancji podał, że wnioskiem z dnia 17 maja 2005 r. Gmina Wrocław, jako podatnik podatku od towarów i usług, zwróciła się o udzielenie interpretacji w zakresie zastosowania przepisów prawa podatkowego. Pytanie dotyczyło objęcia przepisami ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zm.), powoływanej dalej jako "VATU", czynności dostawy znaków skarbowych i innych znaków tego typu, sprzedawanych przez dystrybutorów rozprowadzających znaki w imieniu Gminy.

Wnioskodawca wskazywał, że działając jako zleceniodawca zawarł szereg umów ze zleceniobiorcami - zarówno osobami fizycznymi, jak i prawnymi, na podstawie których podmioty te rozprowadzały znaki opłaty skarbowej oraz urzędowe blankiety w sprzedaży detalicznej. W zamian zleceniobiorcy otrzymywali prowizję w wysokości 5 % wartości nominalnej sprzedanych znaków.

Gmina W. zajęła stanowisko, że sprzedaż znaków skarbowych przez dystrybutorów w jej imieniu jest

czynnością niepodlegającą przepisom VATU, gdyż w myśl art. 2 pkt 6 VATU, znak skarbowy nie jest towarem w rozumieniu ustawy. W opinii Gminy, opłata skarbową jest formą daniny publicznej, a znak skarbowy potwierdza jej uiszczenie.

Naczelnik D. Urzędu Skarbowego postanowieniem z dnia 23 maja 2005 r. uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe wskazując, że zakres czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT został wymieniony w art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU. Jednocześnie wyjaśnił, że dostawa znaków skarbowych i innych znaków tego typu za cenę nominalną podlega zwolnieniu od podatku od towarów i usług, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU.

W zażaleniu na powyższe postanowienie Gmina W. ponownie podniosła, iż dostawa znaków skarbowych sprzedawanych przez dystrybutorów w jej imieniu jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT.

Dyrektor Izby Skarbowej we W. decyzją z dnia 27 lipca 2005 r. odmówił zmiany postanowienia organu pierwszej instancji. Wskazał, że czynność dostawy znaków skarbowych i innych znaków tego typu należy ocenić mając na uwadze art. 15 ust. 6 VATU, w myśl którego nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. Uznał zatem, że dostawa znaków skarbowych oraz innych znaków tego typu, dokonywana na podstawie umowy z zakresu prawa cywilnego, będzie podlegała przepisom VATU, a jednocześnie korzystała ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu Gmina W. wniosła o uchylenie interpretacji dokonanych przez organy podatkowe, zarzucając zaskarżonej decyzji naruszenie przepisów art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 15 ust. 6 i art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU. Podtrzymując argumentację zawartą w zażaleniu podkreśliła ponadto, że organ odwoławczy nieprawidłowo przyjął, iż sprzedaż znaków skarbowych odbywa się na podstawie umowy zlecenia zawartej z dystrybutorami. Zdaniem Skarżącej Gminy, umowy zlecenia zawierane z dystrybutorami określały jedynie wysokość należnej im prowizji, natomiast dystrybutorzy dokonywali sprzedaży znaków nie w swoim imieniu, lecz w imieniu Gminy. W przeciwnym wypadku podatnikiem nie byłaby Gmina, ale dystrybutorzy.

Skarżąca Gmina ponownie wskazała, że sprzedając znaki skarbowe nie dokonuje dostawy towaru, ale pobiera należną jej na podstawie ustawy daninę publiczną, zaś forma poboru tej daniny, tj. m.in. sprzedaż znaków skarbowych, jak i jej wysokość, a także zakres czynności, za dokonanie których jest ona pobierana, wynika z przepisów ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2004, Nr 253, poz. 2532, ze zm.).

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej we W. wniósł o oddalenie skargi, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie, podzielił stanowisko organów podatkowych, że sprzedaż znaków skarbowych nie została co do zasady wyłączona z zakresu regulacji przepisami VATU. Sąd stwierdził, iż nie kwestionuje szczególnego charakteru znaków opłaty skarbowej, znaki te nie są bowiem towarem zwykłego rodzaju, ale stanowią materialny dowód uiszczenia opłaty o charakterze publicznoprawnym.

Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na dwójaki charakter opłaty skarbowej, tj. zbliżony do podatku, z uwagi na jej bezzwrotność, przymusowość oraz do opłat, w którym to wypadku istotną staje się cecha wzajemności świadczeń (niekoniecznie rozumianej jako ich ekwiwalentność).

Zauważył, że sprzedaż przez Gminę znaków opłaty skarbowej, co w przedmiotowej sprawie odbywało się na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych z podmiotami trzecimi - nie jest w istocie w żaden sposób skorelowana z powstaniem obowiązku w opłacie skarbowej. Zgodnie bowiem z art. 4 ustawy, obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli wystawiają (sporządzają) dokumenty, składają podania i załączniki do podań albo jeżeli na ich wniosek dokonuje się czynności urzędowych lub wydaje zaświadczenia lub zezwolenia (ust. 1). Podkreślił, że w momencie kupna i sprzedaży znaków nie tylko nie następuje wypełnienie obowiązku w zakresie opłaty skarbowej, ale nie ma także znaczenia związek opłaty skarbowej z czynnościami administracji publicznej (znaczący dla charakteru opłaty skarbowej) i nie można mówić o wzajemności świadczenia na rzecz podmiotu publicznoprawnego. Znaki zostają wykorzystane dopiero w momencie powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej.

Z tych względów Sąd pierwszej instancji za słuszne uznał stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej, iż w momencie dokonywania sprzedaży znaków opłaty skarbowej, czy to na podstawie umów pośrednictwa, czy umów, na podstawie których podmiot sprzedający musiał sam pokryć najpierw wartość sprzedawanych później znaków opłaty skarbowej, znaki te miały wartość jako potwierdzenie uiszczenia określonego rodzaju opłaty, które zostanie wykorzystane w przyszłości, w momencie powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej z określonego tytułu. Zdaniem Sądu, należy odróżnić działanie wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, jako organów podatkowych właściwych w sprawach opłaty skarbowej od działania organów gminy jako jednostki samorządu terytorialnego. Organ podatkowy będzie występował w stosunkach prawopodatkowych, a więc w związku z powstaniem obowiązku w opłacie skarbowej, natomiast sprzedaż znaków skarbowych należy do organów gminy.

Sąd wskazując na § 8 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970, ze zm.),

podkreślił także, iż w niniejszej sprawie Gmina Wrocław, na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych, dokonywała dostawy bardzo specyficznego rodzaju towaru. Pod tym względem sprzedaż znaków opłaty skarbowej zbliżona jest do sprzedaży, np. znaków pocztowych, które również stanowią jedynie materialny dowód zapłaty, umożliwiając w tym wypadku skorzystanie z usług pocztowych, zwolnionych od podatku od towarów i usług.

Sąd wyjaśnił, że przepisy VATU traktują sprzedaż znaków opłaty skarbowej, podobnie jak znaczków pocztowych oraz innych podobnych znaków, za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Podleganie tej czynności przepisom ustawy znajduje właśnie potwierdzenie w art. 43 ust. 1 pkt 4. Ustawa nie wyłącza zatem tej czynności spod zakresu swoich regulacji, ale właśnie z uwagi na specyficzny charakter przedmiotu dostawy, uznaje za czynność nie skutkującą obowiązkiem zapłaty podatku od towarów i usług. Sąd podkreślił ponadto, że polskie regulacje w tej kwestii stanowią wierną implementację przepisów VI Dyrektywy, która w art. 13(B) e) również obejmowała zwolnieniem dostawę, według wartości nominalnej, znaczków pocztowych używanych na terytorium kraju, znaków skarbowych i innych podobnych znaków, nie pozostawiając tych czynności poza obszarem regulacji VI Dyrektywy.

Od powyższego wyroku Gmina W. reprezentowana przez pełnomocnika wniosła skargę kasacyjną opartą na obu podstawach przewidzianych w art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.), powoływanej dalej jako "PostAdmU." Zaskarżając wyrok w całości zarzuciła mu:

I. naruszenie prawa materialnego:

- przez niewłaściwe zastosowanie art. 5 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 7 ust. 1 VATU, poprzez uznanie, iż czynność dystrybucji przez Gminę znaków opłaty skarbowej stanowi dostawę towaru;
- przez niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 7 oraz art. 217 Konstytucji RP, poprzez uznanie, iż opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega nie towar lecz specyficzny rodzaj towaru, co stanowi także naruszenie prawa procesowego;
- przez niezastosowanie przepisu art. 15 ust. 6 VATU, poprzez uznanie, iż Skarżąca wykonując czynność dystrybucji znaków opłaty skarbowej na podstawie umów zawartych z dystrybutorami jest podatnikiem podatku VAT;
- przez niewłaściwe zastosowanie przepisu art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU, poprzez uznanie, iż czynność dystrybucji przez Skarżącą znaków opłaty skarbowej jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT;

II. naruszenie przepisów postępowania:

- przez naruszenie art. 141 § 4 PostAdmU, poprzez brak w uzasadnieniu stanowiska sądu obejmującego wskazanie podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz jego wyjaśnienia.

W oparciu o powyższe, pełnomocnik Gminy wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnym we Wrocławiu do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

W uzasadnieniu pełnomocnik Gminy wskazała na treść art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1 i art. 2 pkt 6 VATU oraz art. 45 kodeksu cywilnego. Podkreślił, że opłata skarbowa jest daniną pobieraną od czynności urzędowych wykonywanych przez organy administracji, a jej zapłata dokonywana jest znakami opłaty skarbowej o odpowiedniej wartości, gotówką lub bezgotówkowo, jeżeli natomiast należna opłata skarbowa przekracza 100 zł, dokonuje się jej zapłaty gotówką lub bezgotówkowo.

Zaznaczyła, że zapłata opłaty skarbowej jej znakiem zbliża sam znak opłaty skarbowej do pieniądza, tzn. znak posiada określoną wartość, gdyż odpowiednie przepisy prawa taką wartość mu przyznają. W tym znaczeniu znak opłaty skarbowej nie jest rzeczą, lecz jednym ze sposobów uiszczenia opłaty skarbowej. Dodała, że dystrybucja znaku opłaty skarbowej w znaczeniu, o którym mowa powyżej, nie prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzaniem towarem jak właściciel, a jedynie umożliwia wykonanie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej. W szczególności dystrybucja znaku nie ma charakteru umowy sprzedaży, ponieważ kupujący znak opłaty skarbowej nie płaci ceny, a jedynie pokrywa wartość znaku umożliwiającego dokonanie czynności urzędowej przez organ administracji.

Autorka skargi kasacyjnej zgodziła się z wywodami Sądu odnośnie charakteru opłaty skarbowej, jednakże w jej ocenie, mają one w sprawie znaczenie, ale dla uzasadnienia stanowiska, iż dystrybucja znaków opłaty skarbowej nie podlega przepisom VATU Według pełnomocnika Gminy, przepisom VATU podlega sprzedaż znaków opłaty skarbowej w znaczeniu sprzedaży towarów. W tym to właśnie zakresie zastosowanie będzie miał przepis art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU. Rozpatrując zaś opodatkowanie podatkiem VAT dystrybucji znaków opłaty skarbowej w znaczeniu sposobu zapłaty za czynność administracji, zdaniem pełnomocnika, należy wziąć pod uwagę, iż w momencie jego wydania nie zawsze powstanie obowiązek podatkowy z tytułu opłaty skarbowej, gdyż za wydane znaki nie zawsze nastąpi czynność administracji. Tak więc w tym wypadku ekwiwalentność świadczeń oraz zasada wzajemności świadczeń, jak to ma miejsce w umowie sprzedaży, nie będzie miała miejsca. Argument ten przemawia za tym, iż dystrybucja znaku opłaty skarbowej nie jest sprzedażą, o której mowa w kodeksie cywilnym, a sam znak skarbowy nie jest towarem. Nie dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, gdyż nie ma miejsca wydanie towaru.

Uzasadniając zarzuty naruszenia art. 7 i art. 217 Konstytucji RP oraz art. 141 § 4 PostAdmU autorka skargi kasacyjnej podniosła, że przepisy VATU nie znają pojęcia "szczególnego rodzaju towaru". Ustawa wprowadza bowiem dychotomiczny podział czynności podlegających opodatkowaniu, a zatem uznanie przez Sąd, iż opodatkowaniu podlega dostawa "bardzo specyficznego rodzaju towaru" świadczy o naruszeniu ww. przepisów.

Pełnomocnik wskazała, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku nie zawiera podstawy prawnej opodatkowania specyficznego rodzaju towaru, a takie wskazanie podstawy prawnej rozstrzygnięcia wraz z jej wyjaśnieniem jest elementem, które powinno się w uzasadnieniu znaleźć.

Uzasadniając zarzut niezastosowania art. 15 ust. 6 VATU pełnomocnik Gminy powołując się, m.in. na wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/WA 4312/06, wyraziła pogląd, że organ władzy publicznej może prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 2 na podstawie przepisu art. 15 ust. 6 VATU nie dlatego, że wykonuje funkcje publiczne na podstawie umowy cywilnoprawnej, ale dlatego, że jako organ administracji publicznej prowadzi samodzielną działalność gospodarczą na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej. Warunkiem uznania organu władzy publicznej za podatnika podatku VAT jest zatem nie tylko wykonywanie czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej, ale przede wszystkim prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 VATU. Natomiast działanie Gminy w przedmiotowej sprawie było działaniem władzy publicznej, gdyż spełniała ona swój obowiązek zapewnienia dostępu do znaków opłaty skarbowej.

Przedstawiając uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU pełnomocnik podkreśliła, że Sąd dokonał całkowicie błędnej subsumcji powołanej normy prawnej, gdyż uznał, iż stan faktyczny, którego dotyczy skarga, odpowiada hipotezie tej normy. Dokonując interpretacji przepisu art. 43 ust. 1 pkt 4 ustawy należy wskazać, iż dotyczy on dostawy. To z kolei powoduje konieczność odniesienia do definicji dostawy oraz towaru. Pełnomocnik podkreśliła, że o charakterze znaku opłaty skarbowej można mówić w dwóch aspektach, analogicznie do pieniądza, takie rozróżnienie zaś zostało całkowicie pominięte przez Sąd. Znak opłaty skarbowej to zarówno dowód i sposób zapłaty opłaty skarbowej jak i znaczek czyli przedmiot, rzecz, mogący być przedmiotem dostawy. Zdaniem autorki skargi kasacyjnej, art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU dotyczy jedynie znaku skarbowego w tym drugim ze znaczeń.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem zaskarżony wyrok nie narusza prawa w zakresie w niej wskazanym. W wyroku tym Sąd pierwszej instancji zaakceptował stanowisko organów podatkowych, iż czynności podejmowane przez Gminę W. w zakresie dystrybucji znaczków opłaty skarbowej (dotyczy to również urzędowych blankietów wekslowych), opisane przez nią we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego - podlegają przepisom VATU, są jednakże zwolnione od tego podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

Pełnomocnik Gminy W. kwestionując w skardze kasacyjnej powyższe stanowisko, w pierwszej kolejności podnosi zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 VATU poprzez uznanie, iż czynność dystrybucji przez Gminę W. znaków opłaty skarbowej stanowi dostawę towarów. Zdaniem pełnomocnika, mając na względzie funkcję jaką pełnią znaki opłaty skarbowej - jako forma uiszczenia daniny publicznej, nie mogą być one traktowane jako rzecz w rozumieniu art. 45 kodeksu cywilnego i tym samym jako towar w rozumieniu przepisów VATU, a ich dystrybucja, czyli udostępnianie osobom zainteresowanym, nie może być uważana jako sprzedaż. W konsekwencji, nie ma też podstaw, aby czynności podejmowane w tym zakresie przez Gminę traktować jako dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 7 ust. 1 VATU.

Dokonując oceny tak sformułowanego zarzutu na wstępie należy wskazać, iż trafna jest argumentacja Sądu pierwszej instancji, w której Sąd ten powołując się na przepisy dotyczące opłaty skarbowej zwraca uwagę, iż **dokonywana przez Gminę za pośrednictwem innych podmiotów sprzedaż znaczków skarbowych, nie jest skorelowana z powstaniem obowiązku podatkowego w zakresie opłaty skarbowej, a w momencie kupna i sprzedaży tych znaków nie następuje wypełnienie tego obowiązku. Znaki te zostają wykorzystane dopiero później, przy dokonywaniu czynności podlegającej tej opłacie.**

Podobnie więc jak samo zakupienie znaczka pocztowego nie jest równoznaczne z dokonaniem opłaty za wykonanie usługi pocztowej, tak formalnie rzecz biorąc zakup znaczka skarbowego nie oznacza wykonania obowiązku w zakresie opłaty skarbowej. Choć więc logicznie rzecz biorąc nabycie znaku opłaty skarbowej następuje zwykle w celu wykonania obowiązku w zakresie tej opłaty, to jednak te dwa zdarzenia nie są ze sobą równoznaczne. Nie wyklucza to więc możliwości traktowania czynności w zakresie dystrybucji tychże znaczków skarbowych, jako czynności odnoszących się do towarów w rozumieniu art. 2 pkt 6 VATU.

Dodać przy tym należy, iż autorka skargi kasacyjnej wskazując na naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 VATU, a więc przepisów dotyczących odpłatnej dostawy towarów - na tej podstawie, iż znaczek skarbowy nie jest w jej ocenie towarem, nie wskazuje jako naruszonego przepisu, który zawiera definicję towaru na gruncie VATU, czyli powoływanego wyżej art. 2 pkt 6 tej ustawy.

Nie są również zasadne te argumenty skargi kasacyjnej, w których pełnomocnik Gminy niezależnie od kwestionowania charakteru znaków opłaty skarbowej jako towaru, powołując się na art. 7 ust. 1 VATU oraz przepisy KC dotyczące sprzedaży, wskazuje, iż dystrybucja znaku opłaty skarbowej nie prowadzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, gdyż dystrybucja ta nie ma charakteru umowy sprzedaży, o której mowa w art. 535 KC.

Mając nawet na względzie podnoszoną przez pełnomocnika argumentację dotyczącą wartości znaków skarbowych przyznanej im przez odpowiednie przepisy, nie ma jednak podstaw, aby transakcjom dokonywanym w imieniu Gminy przez upoważnione przez nią na podstawie zawartych umów podmioty odmawiać przymiotu sprzedaży w rozumieniu art. 535 KC. Także okoliczność, iż znak opłaty skarbowej umożliwia wykonanie obowiązku uiszczenia tej opłaty nie sprawia, iż osoba nabywająca ten znak od podmiotu dokonującego ich dystrybucji w imieniu Gminy nie nabyła prawa do rozporządzania nim jak właściciel.

Niezależnie od powyższego należy przypomnieć, iż sprawa będąca przedmiotem rozpoznania, toczyła się przed organami podatkowymi w trybie określonym przepisami art. 14a-14e Ordynacji podatkowej, tj. miała za przedmiot udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego. W postępowaniu tym zgodnie z art. 14a § 2 Ordynacji podatkowej, to wnioskodawca zobowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego sprawy, natomiast zadaniem organu podatkowego jest dokonanie oceny prawnej stanowiska pytającego z przytoczeniem przepisów prawa (art. 14a § 3 Ordynacji podatkowej). Oznacza to, że organ ten nie dokonuje żadnych samodzielnych ustaleń stanu faktycznego, lecz formułując tę ocenę czyni to na podstawie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Przedstawiając ten stan faktyczny w swoim wniosku z dnia 15 marca 2005 r. Gmina W. wyjaśniła, iż jako zleceniodawca zawarła szereg umów ze zleceniobiorcami, zarówno osobami fizycznymi jak i prawnymi, którzy w przedmiotowych umowach zobowiązują się do sprzedaży detalicznej znaków opłaty skarbowej (...), zaś przedstawiając swoje własne stanowisko stwierdziła, iż sprzedaż (podkreślenia NSA) znaków skarbowych przez dystrybutorów w imieniu Gminy jest czynnością niepodlegającą VATU.

W świetle powyższego, określanie w skardze kasacyjnej czynności wykonywanych przez te podmioty jako "dystrybucja znaków opłaty skarbowej" bądź ich "rozprowadzanie" i odmawianie tym czynnością charakteru sprzedaży nie może być skutecznie podnoszone, skoro w swoim wniosku Gmina przedstawiając stan faktyczny, w sposób jednoznaczny określiła te czynności jako sprzedaż.

Trafnie także Sąd pierwszej instancji w swojej argumentacji wskazał na art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU. W myśl tego przepisu, zwalnia się od podatku dostawę za cenę równą wartości nominalnej znaczków pocztowych, znaków skarbowych i innych znaków tego typu. Regulacja ta, jak podkreślił Sąd stanowi implementację na grunt ustawodawstwa krajowego rozwiązań zawartych w prawie wspólnotowym, a konkretnie w art. 13 (B) lit. e) VI Dyrektywy (obecnie art. 135 ust. 1 lit. h) Dyrektywy (...). Nie jest przy tym zasadny sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia powyższego przepisu, polegający na negowaniu jego zastosowania do sytuacji przedstawionej przez Gminę w jej wniosku o udzielenie interpretacji podatkowej. Nawiązanie w treści tego przepisu do ceny nominalnej wskazuje, iż chodzi właśnie o dostawę dla osób, które będą chciały spożytkować te znaki, jako sposób uiszczenia opłaty skarbowej. Z przepisu tego nie wynika natomiast w żaden sposób, pomijając już realność przedstawionej przez pełnomocnika Gminy sytuacji, aby odnosił się on do dostawy przez Gminę znaków opłaty skarbowej na rzecz osób trzecich, które następnie odsprzedawałyby je dalej w swoim imieniu, natomiast nie ma zastosowania do przypadku opisanego we wniosku, a więc dokonywania sprzedaży tych znaków przez inne podmioty w imieniu Gminy.

Wprawdzie w piśmiennictwie podatkowym można spotkać się z poglądem, iż o ile rozwiązania przyjęte w tym zakresie w przepisach prawa wspólnotowego są w pełni uzasadnione w odniesieniu do znaczków pocztowych, te bowiem dotyczą usług pocztowych zwolnionych od podatku, natomiast powstaje wątpliwość, co do zasadności objęcia analogicznym zwolnieniem znaków skarbowych, których nabycie jest w istocie sposobem uiszczenia daniny publicznoprawnej lub opłaty za czynności organów administracji państwowej, stąd też wydaje się, iż rozwiązaniem właściwszym byłoby wyłączenie obrotu tego typu znakami z zakresu wspólnego systemu VAT (zob. Dyrektywa VAT Komentarz pod red. K. Sachsa i R. Namysłowskiego, wyd. Wolters Kluwer sp. z o.o., Warszawa 2008, str. 607), to jednak uwagi te mogą być potraktowane jedynie jako wnioski de lege ferenda. Natomiast na gruncie prawa obowiązującego, skoro w świetle jednoznacznej treści art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU, który stanowi, jak wskazano wyżej, odwzorowanie postanowień prawa wspólnotowego, zwalnia się od podatku, m.in. dostawę znaków skarbowych, to nie ma postaw, aby przyjąć, iż czynność polegająca na sprzedaży znaczków skarbowych, mogła być uznana jako czynność nie objęta zakresem regulacji przepisami VATU.

Mając na względzie powyższe, za niezasadne należy uznać sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty odnoszące się do naruszenia art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 7 ust. 1 oraz art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU.

Nie można także podzielić zaprezentowanego w skardze kasacyjnej przez pełnomocnika Gminy poglądu, iż Sąd pierwszej instancji poprzez użycie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sformułowań - "znaki opłaty skarbowej nie są bowiem towarem zwykłego rodzaju" oraz "Gmina (...) dokonywała dostawy bardzo specyficznego rodzaju towaru" naruszył jednocześnie aż trzy przepisy, w tym dwa Ustawy Zasadniczej (art. 7 i art. 217 Konstytucji oraz art. 141 § 4 PostAdmU).

Te wyjęte z kontekstu, w którym zostały użyte, zacytowane w skardze kasacyjnej fragmenty uzasadnienia zaskarżonego wyroku stanowiły tylko jeden z elementów szerszej argumentacji Sądu pierwszej instancji, nawiązującej do funkcji jaką pełnią znaki opłaty skarbowej, jako dowód uiszczenia tej opłaty oraz związanej z tym ich wartości, jak też celowości, ze względu na tę specyfikę, zwolnienia od podatku dostawy takich towarów na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 4 VATU. Posłużenie się w tej argumentacji przez Sąd pierwszej instancji dla podkreślenia tej funkcji, która nie występuje w przypadku innych towarów, określeniami "szczególny" czy też "specyficzny" rodzaj towaru nie może być traktowane jako tworzenie przez Sąd nowych, nieznanych ustawie kategorii przedmiotu opodatkowania i w niczym nie osłabia jednoznaczności zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wypowiedzi tego Sądu, iż czynności opisane we wniosku Gminy W. o udzielenie interpretacji podatkowej, stanowiły w ocenie tego Sądu odpłatną dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 VATU, podlegającą jednakże zwolnieniu od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

W kolejnym zarzucie skargi kasacyjnej pełnomocnik Gminy wskazuje na naruszenie przez Sąd pierwszej instancji art. 15 ust. 6 VATU poprzez jego niezastosowanie. W uzasadnieniu tego zarzutu powołując się na treść art. 4(5) VI Dyrektywy podkreśla jednocześnie, iż zgodnie z art. 2 VI Dyrektywy, na terytorium państw

członkowskich podatku VAT podlega jedynie działalność gospodarcza. Na poparcie przedstawionej w tym zakresie argumentacji pełnomocnik przytacza również tezę w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. akt III SA/WA 4312/06, wskazując, iż "nie w każdym przypadku, kiedy zostanie zawarta umowa cywilnoprawna pomiędzy organem władzy publicznej, a innym podmiotem i na jej podstawie organ ma wykonać określoną czynność odpłatnie, stanie się on podatnikiem VAT. Należy bowiem podkreślić, iż art. 15 ust. 6 VATU nie jest samodzielną podstawą, dla określenia kiedy organ administracji publicznej uznany zostanie za podatnika VAT, bowiem należy wziąć także pod uwagę definicję podatnika podatku VAT, a jest nim zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na rezultat tej działalności".

Nawiązując do powyższego uzasadnienia WSA w Warszawie pełnomocnik Gminy w dalszych swoich wywodach podnosi, iż organ władzy publicznej może prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 na podstawie art. 15 ust. 6 VATU nie dlatego, że wykonuje funkcje publiczne na podstawie umowy cywilnoprawnej, ale dlatego, że jako organ administracji publicznej prowadzi samodzielną działalność gospodarczą na podstawie zawartej umowy cywilnoprawnej. Warunkiem uznania organu władzy publicznej za podatnika podatku VAT jest nie tylko wykonywanie czynności na podstawie umowy cywilnoprawnej, ale przede wszystkim prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u.

W ocenie pełnomocnika, w rozpoznawanej sprawie czynności podejmowane przez Gminę przy pomocy innych podmiotów w zakresie dystrybucji znaków skarbowych, nie miały charakteru samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej. Na poparcie tej tezy, a więc, że Gmina w tej sferze jej działania nie prowadziła działalności gospodarczej, pełnomocnik Gminy wskazuje także na uregulowania zawarte w art. 9 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. . z 2001 r. Nr 142, poz. 1591, ze zm.)

Jak wynika więc z powyższych wywodów, argumentacja przedstawiona przez pełnomocnika Gminy nie dotyczy przesłanek określonych we wskazywanym w skardze kasacyjnej jako naruszony przez Sąd pierwszej instancji art. 15 ust. 6 VATU, warunkujących wyłączenie organów władzy publicznej z kategorii podatników podatku od towarów i usług, lecz polega głównie na kwestionowaniu faktu wykonywania w tym zakresie przez Gminę samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 VATU.

Jednakże argumentacji tej nie towarzyszył zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej instancji powyższych przepisów, a więc art. 15 ust. 1 ust. 2 VATU, co sprawia, iż kwestia ta nie mogła być przedmiotem osądu przez Naczelny Sąd Administracyjny, albowiem Sąd ten związany granicami skargi kasacyjnej, co wynika z art. 183 § 1 PostAdmU, a więc także przytoczonymi w niej podstawami kasacyjnymi, może uwzględnić tylko te przepisy, które zostały wyraźnie wskazane w skardze kasacyjnej jako naruszone. Nie jest natomiast władny badać, czy sąd administracyjny pierwszej instancji nie naruszył innych przepisów (por. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 383/05, niepublik.).

W związku z powyższym, stwierdzić również należy, iż zarzut naruszenia art. 15 ust. 6 VATU oparty na argumentacji kwestionującej fakt wykonywania przez Gminę samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 VATU, wobec braku sformułowania w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia tych ostatnich przepisów, nie może być uznany jako skuteczna podstawa kasacyjna.

Powyższa uwaga, tj. odnosząca się do związania Naczelnego Sądu Administracyjnego granicami skargi kasacyjnej dotyczy także podnoszonego przez pełnomocnika Gminy - nieuzasadnionego jej zdaniem, powołania się przez Sąd pierwszej instancji na § 8 ust. 1 pkt 13 rozporządzenia Ministra Finansów dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970, ze zm.), mylnie określonego przez pełnomocnika jako rozporządzenie Rady Ministrów. Również w tym przypadku brak jest w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia tego przepisu.

Biorąc pod uwagę powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że skarga kasacyjna pozbawiona jest usprawiedliwionych podstaw i dlatego na podstawie art. 184 PostAdmU podlegała oddaleniu.