

PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Komentarz

Stanisław Bogucki
Adam Waławczyk, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE

PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Komentarz

Stanisław Bogucki
Adam Waclawczyk, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 maja 2021 r.

Stanisław Bogucki, nr ORCID: 0000-0002-5532-3080

Adam Waclawczyk, nr ORCID: 0000-0003-4530-8140

Krzysztof Winiarski, nr ORCID: 0000-0002-2213-9973

Recenzent

Dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części komentarza napisali:

Stanisław Bogucki – wstęp; art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. d, e, f, i, j, pkt 2, 3, ust. 2, 4, 4a, 5;

art. 6 ust. 1 pkt 3, 4, 5, 6, 7, ust. 2, 3, 4, 5, 6, 8; art. 8; art. 9 pkt 1, 1a, 2, 3, 4, 5, 6,

7, 8, 9a, pkt 10 lit. a, b, c, d, e, f, pkt 13, 15, 16; art. 10, 11, 12, 13, 13a, 14, 15, 16;

Suplement

Adam Waclawczyk – art. 2 pkt 1, 2, 4, 5; art. 3, 4, 5; art. 7 ust. 1 pkt 1, 2, 3, 4, 7,

ust. 3 i 5; art. 9 pkt 9, pkt 10 lit. i, pkt 11

Krzysztof Winiarski – uwagi ogólne do art. 1; art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a, b, h, k, ust. 3;

art. 1a; art. 2 pkt 6; art. 6 ust. 1 pkt 1, 2, 8, 10, ust. 7 i 9; art. 7 ust. 1 pkt 9

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-990-4

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WSTĘP

Niniejszy komentarz przedstawiany przez Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska zawiera objaśnienia do przepisów ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz przepisów wykonawczych do tej ustawy.

Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi część prawa podatkowego, będącego wspólnie dynamicznie rozwijającą się gałęzią prawa. Podobnie jak całe prawo podatkowe, podatek od czynności cywilnoprawnych jest obarczony licznymi, a przy tym zróżnicowanej natury wadami i niedostatkami i z wielu powodów zasługuje na ujemną ocenę¹. W procesach legislacyjnych nad ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych można dostrzec często brak przemyślanej polityki legislacyjnej i systemowego spojrzenia na daną regulację.

Mimo upływu 20 lat od jej wejścia w życie komentowana ustawa sprawia liczne trudności w interpretacji i stosowaniu jej poszczególnych przepisów. Ma to związek przede wszystkim z ustaleniem wykładni przepisów ustawy i jej zakresu podmiotowego i przedmiotowego, co wymaga dokonywania różnych złożonych rodzajów wykładni, w tym – oprócz wykładni językowej – wykładni systemowej przez odwołanie się do prawa unijnego, przepisów innych ustaw, a także regulacji spoza zakresu prawa podatkowego. Przepisy komentowanej ustawy posługują się bowiem

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 324.

rozlicznymi pojęciami, które uregulowane są jednocześnie w innych aktach prawnych lub odsyłają w zakresie nienormowanym do różnych aktów prawnych. Nie zawierają przy tym definicji wielu użytych w niej pojęć.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych jest przykładem aktu prawnego, w którym ustawodawca posłużył się w prawie podatkowym przede wszystkim konstrukcjami prawa cywilnego, bez uwzględnienia w wystarczający sposób ich normatywnej złożoności. Przeważająca większość terminów cywilistycznych znajdujących się w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych nie została przy tym zdefiniowana w tej ustawie, co implikuje konieczność sięgnięcia w celu ustalenia ich rozumienia po znajdujące się w języku prawnym definicje (w przypadku ich istnienia w prawie cywilnym) lub definicje wypracowane przez doktrynę prawa cywilnego (w przypadku braku definicji w języku prawnym). Pojawiające się w praktyce wątpliwości zmuszają do szczegółowej analizy każdej czynności cywilnoprawnej nie tylko w świetle przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, ale również przepisów i doktryny prawa prywatnego, co nie ułatwia obrotu rzeczami i prawami majątkowymi, ani nie usprawnia funkcjonowania omawianego podatku. Istotny wkład w rozstrzygnięcie wspomnianych problemów interpretacyjnych wnosi – oprócz doktryny prawa podatkowego, cywilnego, handlowego i administracyjnego oraz finansowego – praktyka stosowania prawa.

Biorąc pod uwagę, że podatek od czynności cywilnoprawnych jest podatkiem kapitałowym w rozumieniu dyrektywy 2008/7/WE, autorzy komentarza analizują przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych również w kontekście przepisów tej dyrektywy, zgodnie z zasadą prymatu prawa unijnego nad prawem krajowym, przewidzianą w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP. Dotyczy to zwłaszcza tych sytuacji, które już w przeszłości miały miejsce – w których polski ustawodawca zaniechał w poprzednich latach opodatkowania pewnych czynności cywilnoprawnych, powracając do opodatkowania tychże czynności w następnych latach.

W niniejszym komentarzu zostały również przedstawione rozwiązania ustawodawcze zastosowane w ostatnich kilku latach w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, które miały na celu zarówno ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowych przez podatników, jak i uszczelnienie systemu podatkowego, a w konsekwencji zwiększenie wpływów do budżetu².

Istotne z tego punktu widzenia zmiany zostały wprowadzone od dnia 1.01.2016 r. Objęły one m.in. takie kwestie, jak opodatkowanie umowy częściowego zniesienia współwłasności, doprecyzowanie przesłanek powstania obowiązku podatkowego przy umowie zamiany, uchylenie wyłączenia od opodatkowania umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym, opodatkowanie umowy pożyczki odnawialnej (rewolwingowej), ograniczenie zakresu zwolnienia z tytułu nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne, wprowadzenie zwrotu podatku w przypadku niezarejestrowania spółki lub zarejestrowania wysokości kapitału zakładowego spółki kapitałowej w kwocie niższej niż określona w umowie spółki.

Odnutować również należy zmianę od 1.01.2019 r. stawki podatku od umowy pożyczki i depozytu nieprawidłowego. Z tą również datą ograniczono także kwotę zwolnioną od podatku w przypadku pożyczek zawartych między osobami obcymi (tj. innymi niż zaliczanymi do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn) do wysokości 1000 zł.

Zwrócono również uwagę na obowiązujące od 18.04.2020 r. zwolnienie na podstawie przepisów ustawy z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Z dniem 1.07.2020 r. dodano do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych art. 9 pkt 1a, ustanawiający zwolnienie od tego podatku umów sprzedaży i zamiany walut wirtualnych. Omówiono

² S. Bogucki, *Dążenie ustawodawcy do uszczelniania podatku od czynności cywilnoprawnych* [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego. Wybrane zagadnienia*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 343–370.

także dotychczasowe zmagania ustawodawcy w zakresie problematyki opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży i zamiany walut wirtualnych.

Komentarz jest opracowaniem zbiorowym trzech autorów, którzy są sędziami bądź praktykującymi doradcami podatkowymi, a przy tym autorami lub współautorami publikacji z różnych dziedzin prawa (monografii, komentarzy, artykułów, glos), w tym przede wszystkim z zakresu prawa podatkowego i procedur podatkowych, jak również zajmują się działalnością popularyzatorską i naukową. Każdy z autorów w odniesieniu do komentowanych przez siebie przepisów prezentuje własne poglądy. Autorzy przedstawiają w objaśnieniach do poszczególnych przepisów stanowisko judykatury i doktryny, uwzględniając dotychczasowe publikacje (wcześniejsze komentarze do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, „System Prawa Finansowego”, „System Prawa Prywatnego”, a także monografie, artykuły i glosy) oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych oraz organów podatkowych.

Wydawnictwo i autorzy wyrażają przekonanie, że niniejszy komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych będzie stanowił istotny głos w dyskusji toczącej się wokół instytucji omawianego podatku, którą od lat prowadzą w ramach swojej działalności zawodowej sędziowie, notariusze, adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, pracownicy organów podatkowych i skarbowych, ale również pracownicy nauki, studenci wydziałów prawa oraz wszyscy zainteresowani tym działem prawa.

Komentarz uwzględnia stan prawny na dzień 1.05.2021 r.

Stanisław Bogucki

USTAWA

z dnia 9 września 2000 r.

o podatku od czynności cywilnoprawnych¹

(Dz.U. z 2020 r. poz. 815; zm.: Dz.U. z 2020 r. poz. 695; z 2021 r. poz. 255)

¹ Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia dyrektywy Rady 2006/98/WE z 20.11.2006 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz.Urz. UE L 363, s. 129).

ROZDZIAŁ 1

Przedmiot opodatkowania

Art. 1. [Zakres opodatkowania]

1. Podatkowi podlegają:

1) następujące czynności cywilnoprawne:

- a) umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych,
- b) umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku,
- c) (uchylona),
- d) umowy darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,
- e) umowy dożywocia,
- f) umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat,
- g) (uchylona),
- h) ustanowienie hipoteki,
- i) ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności,
- j) umowy depozytu nieprawidłowego,
- k) umowy spółki;

- 2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4;
 - 3) orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt 1 lub 2.
2. Przepisy ustawy o:
- 1) umowie spółki i jej zmianie – stosuje się odpowiednio do aktów założycielskich spółek, statutów spółek i ich zmiany;
 - 2) czynnościach cywilnoprawnych – stosuje się odpowiednio do przedmiotów opodatkowania określonych w ust. 1 pkt 2 i 3;
 - 3) umowie o dziale spadku oraz umowie o zniesieniu współwłasności – stosuje się odpowiednio do:
 - a) nabycia własności rzeczy wspólnej lub wspólnego prawa majątkowego albo ich części przez niektórych dotychczasowych współwłaścicieli na dalszą współwłasność – w części spłat lub dopłat,
 - b) odpłatnego wyodrębnienia własności lokali na rzecz niektórych lub wszystkich współwłaścicieli.
3. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:
- 1) przy spółce osobowej – wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, dopłaty oraz oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania;
 - 2) przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty;
 - 3) przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej;
 - 4) przeniesienie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z terytorium państwa niebędącego państwem członkowskim:
 - a) rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej, jeżeli jej siedziba nie znajduje się na terytorium państwa członkowskiego,

- b) siedziby spółki kapitałowej, jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium państwa członkowskiego
 - także wtedy, gdy czynność ta nie powoduje podwyższenia kapitału zakładowego.

4. Czynności cywilnoprawne podlegają podatkowi, z zastrzeżeniem ust. 4a i 5, jeżeli ich przedmiotem są:

- 1) rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) rzeczy znajdujące się za granicą lub prawa majątkowe wykonywane za granicą, w przypadku gdy nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

4a. Umowa zamiany podlega także podatkowi, jeżeli co najmniej jedna z rzeczy znajduje się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub jedno z praw majątkowych jest wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

5. Umowa spółki oraz jej zmiana podlega podatkowi, jeżeli w chwili dokonania czynności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej znajduje się:

- 1) w przypadku spółki osobowej – siedziba tej spółki;
- 2) w przypadku spółki kapitałowej:
 - a) rzeczywisty ośrodek zarządzania albo
 - b) siedziba tej spółki – jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

6. (uchylony);

7. (uchylony);

8. (uchylony).

Spis treści

1. Uwagi ogólne do art. 1	25
1.1. Istota podatku od czynności cywilnoprawnych ...	25
1.2. Od opłaty stemplowej do podatku od czynności cywilnoprawnych	31
1.3. Relacje podatku od czynności cywilnoprawnych z niektórymi innymi podatkami	35
2. Umowa sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a)	56
3. Umowa pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b)	73
4. Umowa darowizny (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. d)	83
5. Umowa dożywocia (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. e)	95
6. Umowa o dział spadku oraz umowa o zniesienie współwłasności (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f)	103
7. Ustanowienie hipoteki (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. h)	113
8. Ustanowienie odpłatnego użytkowania i służebności (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i)	124
9. Umowa depozytu nieprawidłowego (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. j)	138
10. Umowa spółki (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k)	146
11. Zmiany umów (art. 1 ust. 1 pkt 2)	148
12. Orzeczenia sądów oraz ugody (art. 1 ust. 1 pkt 3)	151
13. Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 1 ust. 2)	161
13.1. Uwagi ogólne	161
13.2. Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o umowie spółki i jej zmianie (art. 1 ust. 2 pkt 1)	162
13.3. Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o czynnościach cywilnoprawnych określonych w art. 1 ust. 1 pkt 2 i 3 (art. 1 ust. 2 pkt 2)	163
13.4. Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o umowie o dziale spadku oraz umowie o zniesieniu współwłasności (art. 1 ust. 2 pkt 3) ...	164

14. Zmiana umowy spółki (art. 1 ust. 3)	167
14.1. Uwagi wstępne	167
14.2. Zmiany umów spółek osobowych (art. 1 ust. 3 pkt 1)	169
14.3. Zmiany umów spółek kapitałowych (art. 1 ust. 3 pkt 2)	173
14.4. Przekształcenie i łączenie spółek (art. 1 ust. 3 pkt 3)	176
14.5. Przeniesienie siedziby spółki lub rzeczywistego ośrodka zarządzania (art. 1 ust. 3 pkt 4)	178
15. Terytorialne kryteria opodatkowania (art. 1 ust. 4–5)	180
15.1. Terytorialne kryteria opodatkowania czynności cywilnoprawnych – zasada ogólna (art. 1 ust. 4) ...	180
15.2. Terytorialne kryteria opodatkowania umowy zamiany (art. 1 ust. 4a)	188
15.3. Szczególne kryteria terytorialne opodatkowania umowy spółki i jej zmiany (art. 1 ust. 5)	189

1. Uwagi ogólne do art. 1

1.1. Istota podatku od czynności cywilnoprawnych

Opodatkowanie czynności cywilnoprawnych w sposób jednolity reguluje obecnie ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, która weszła w życie z dniem 1.01.2001 r. Konstrukcja podatku od czynności cywilnoprawnych rodzi szereg wątpliwości, z jaką kategorią daninową mamy tu do czynienia. Analiza zakresu przedmiotowego opodatkowania (art. 1 ust. 1 u.p.c.c.) wskazuje na brak możliwości dopasowania do tego podatku jednolitego wzorca, jednego modelu podatkowego, jak np. w odniesieniu do podatków dochodowych (PIT, CIT, zryczałtowany podatek dochodowy), klasycznych podatków obrotowych (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy), czy też majątkowych (podatek od nieruchomości, rolny, leśny i in.). W literaturze podatek od czynności cywilnoprawnych identyfikowany jest czasem jako

W komentarzu poddano analizie regulacje ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, której przepisy nadal sprawiają liczne trudności interpretacyjne. Przedstawione zostały rozwiązania ustawodawcze, które mają na celu zarówno ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowych przez podatników, jak i uszczelnienie systemu podatkowego, a w konsekwencji zwiększenie wpływów do budżetu.

Autorzy, oprócz podstawowych informacji związanych z wykładnią przepisów ustawy, jej zakresem podmiotowym i przedmiotowym, skupiają się m.in. na takich kwestiach jak:

- opodatkowanie umowy częściowego zniesienia współwłasności,
- doprecyzowanie przesłanek powstania obowiązku podatkowego przy umowie zamiany,
- uchylenie wyłączenia od opodatkowania umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym,
- opodatkowanie umowy pożyczki odnawialnej (rewolwingowej),
- ograniczenie zakresu zwolnienia z tytułu nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne,
- wprowadzenie zwrotu podatku w przypadku niezarejestrowania spółki lub zarejestrowania wysokości kapitału zakładowego spółki kapitałowej w kwocie niższej niż określona w umowie spółki,
- stawki podatku od umowy pożyczki i depozytu nieprawidłowego,
- ograniczenie kwoty zwolnionej od podatku w przypadku pożyczek zawartych między osobami obcymi (tj. innymi niż zaliczanymi do I grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn) do wysokości 1000 zł.

W publikacji zwrócono również uwagę na obowiązujące od 18.04.2020 r. zwolnienie na podstawie przepisów ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Ponadto omówiono dodany z dniem 1.07.2020 r. art. 9 pkt 1a, ustanawiający zwolnienie od PCC umów sprzedaży i zamiany walut wirtualnych. Uwzględniono także dotychczasowe działania ustawodawcy w zakresie problematyki opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży i zamiany walut wirtualnych.

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów, notariuszy, a także pracowników administracji.



9788382239904 W01P01

ISBN 978-83-8223-990-4



9 788382 239904

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL