

**Opodatkowanie czynności  
dotyczących nieruchomości  
podatkiem od czynności  
cywilnoprawnych.  
Komentarz praktyczny  
z orzecznictwem.  
Przykłady klauzul**

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

# Część I

## Komentarz praktyczny z przeglądem orzecznictwa

### **Rozdział 1. Wprowadzenie**

### **Rozdział 2. Nieruchomość jako kategoria prawa cywilnego i podatkowego w kontekście podatku od czynności cywilnoprawnych**

1. Wprowadzenie
2. Pojęcie nieruchomości
3. Prawa majątkowe związane z nieruchomościami
  - 3.1. Wprowadzenie
  - 3.2. Pojęcie użytkowania wieczystego
  - 3.3. Pojęcie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu
4. Przegląd orzecznictwa

### **Rozdział 3. Zamknięty katalog czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu (*numerus clausus*)**

1. Komentarz praktyczny
2. Przegląd orzecznictwa

### **Rozdział 4. Umowa sprzedaży**

1. Pojęcie umowy sprzedaży
2. Przedmiot opodatkowania
3. Powstanie obowiązku podatkowego
  - 3.1. Wprowadzenie
  - 3.2. Wykonanie umowy zobowiązującej do przeniesienia własności
4. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku
5. Podstawa opodatkowania
  - 5.1. Wprowadzenie
  - 5.2. Podstawa opodatkowania przy umowie sprzedaży
  - 5.3. Wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej
6. Stawka podatku

## **Część I.** Komentarz praktyczny z przeglądem orzecznictwa

7. Preferencje podatkowe
  - 7.1. Wyłączenia od podatku od czynności cywilnoprawnych
  - 7.2. Zwolnienia podmiotowe od podatku od czynności cywilnoprawnych
  - 7.3. Zwolnienia przedmiotowe od podatku od czynności cywilnoprawnych
8. Przegląd orzecznictwa

### **Rozdział 5. Umowa zamiany**

1. Pojęcie umowy zamiany
2. Przedmiot opodatkowania
3. Powstanie obowiązku podatkowego
  - 3.1. Wprowadzenie
  - 3.2. Wykonanie umowy zobowiązującej do przeniesienia własności
4. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku
5. Podstawa opodatkowania
6. Stawka podatku
7. Preferencje podatkowe
  - 7.1. Wyłączenia od podatku od czynności cywilnoprawnych
  - 7.2. Zwolnienia podmiotowe od podatku od czynności cywilnoprawnych
  - 7.3. Zwolnienia przedmiotowe od podatku od czynności cywilnoprawnych
8. Przegląd orzecznictwa

### **Rozdział 6. Umowa darowizny**

1. Pojęcie umowy darowizny
2. Zakres podatkowy
  - 2.1. Wprowadzenie
  - 2.2. Pojęcia długu, ciężaru i zobowiązania
  - 2.3. Długi, ciężary i zobowiązania opodatkowane PCC
    - 2.3.1. Wprowadzenie
    - 2.3.2. Darowizna przedmiotu obciążonego
    - 2.3.3. Osobisty i rzeczowy charakter długów, ciężarów i zobowiązań
    - 2.3.4. Darowizna przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego
      - 2.3.4.1. Pojęcie przedsiębiorstwa
      - 2.3.4.2. Pojęcie gospodarstwa rolnego
      - 2.3.4.3. Darowizna przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego a przejęcie długów
  - 2.4. Powstanie obowiązku podatkowego
  - 2.5. Podstawa opodatkowania, stawka podatku i podmiot zobowiązany do zapłaty podatku
3. Przegląd orzecznictwa

## **Rozdział 7. Umowa dożywocia**

1. Pojęcie umowy dożywocia
2. Przedmiot opodatkowania i podstawa opodatkowania
3. Zmiana i rozwiązanie umowy dożywocia
4. Podstawa opodatkowania, stawka podatku i podmiot zobowiązany do zapłaty podatku
5. Przegląd orzecznictwa

## **Rozdział 8. Umowa o dział spadku i umowa o zniesienie współwłasności**

1. Pojęcie umowy o dział spadku i pojęcie umowy o zniesienie współwłasności
2. Przedmiot opodatkowania i podstawa opodatkowania
  - 2.1. Wprowadzenie
  - 2.2. Umowy wielostronne
  - 2.3. Umowy złożone
  - 2.4. Kwalifikacja prawna czynności prawnych
    - 2.4.1. Wprowadzenie
    - 2.4.2. Ustanowienie odrębnej własności lokali a zniesienie współwłasności
3. Podstawa opodatkowania, stawka podatku i podmiot zobowiązany do zapłaty podatku
4. Przegląd orzecznictwa

## **Rozdział 9. Ustanowienie hipoteki**

1. Pojęcie hipoteki i przedmiot opodatkowania
  - 1.1. Wprowadzenie
  - 1.2. Hipoteka łączna
  - 1.3. Hipoteka przymusowa
  - 1.4. Inne czynności prawne dotyczące hipoteki
2. Podstawa opodatkowania i stawka podatku
  - 2.1. Wprowadzenie
  - 2.2. Podział wierzytelności
  - 2.3. Hipoteki i wierzytelności wyrażone w walutach obcych
3. Powstanie obowiązku podatkowego i podatnicy PCC od ustanowienia hipoteki
4. Płatnik PCC
5. Zwolnienia podatkowe
  - 5.1. Uwagi ogólne
  - 5.2. Zwolnienia dotyczące dotacji i innych form pomocy
  - 5.3. Zwolnienia dotyczące rolników
  - 5.4. Zwolnienia dotyczące środków z funduszy celowych
  - 5.5. Zwolnienia dotyczące spółdzielni mieszkaniowych
6. Przegląd orzecznictwa

**Rozdział 10. Podatek od ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, i odpłatnej służebności**

1. Pojęcie użytkowania i służebności oraz przedmiot opodatkowania
  - 1.1. Wprowadzenie
  - 1.2. Rodzaje użytkowania
  - 1.3. Rodzaje służebności
  - 1.4. Użytkowanie i służebność na gruncie PodCzynnCiwPrU
2. Podstawa opodatkowania
3. Podmioty zobowiązane do zapłaty podatku
4. Powstanie obowiązku podatkowego, stawka podatku i zapłata podatku
5. Przegląd orzecznictwa

**Rozdział 11. Opodatkowanie zmian umów określonych w art. 1 ust. 1 pkt 2 PodCzynnCiwPrU oraz opodatkowanie orzeczeń sądów oraz ugód na gruncie PodCzynnCiwPrU**

1. *Ratio legis*
2. Przedmioty opodatkowania i podstawy opodatkowania
3. Powstanie obowiązku podatkowego
4. Zmiany umów, orzeczeń i ugód

**Rozdział 12. Zapłata PCC**

1. Podmioty zobowiązane do zapłaty PCC
2. Obowiązek podatkowy – podmiot zobowiązany
3. Złożenie deklaracji podatkowej
4. Pobór podatku przez płatnika
  - 4.1. Wprowadzenie
  - 4.2. Obowiązki płatnika
  - 4.3. Niezrealizowanie obowiązków płatnika
5. Przegląd orzecznictwa

**Rozdział 13. Zwrot PCC**

1. Przesłanki zwrotu podatku
2. Zwrot PCC a nadpłata PCC
3. Sankcje wadliwości czynności prawnych a PCC
  - 3.1. Wprowadzenie
  - 3.2. Bezwzględna nieważność czynności prawnej a PCC
  - 3.3. Względna nieważność czynności prawnej a PCC
4. Brak wpisu hipoteki do księgi wieczystej a PCC
5. Przegląd orzecznictwa

**Rozdział 14. Właściwość organów podatkowych**

1. Właściwość miejscowa organów podatkowych
  - 1.1. Wprowadzenie
  - 1.2. Ustalanie właściwości miejscowej organów podatkowych
2. Podstawowe zasady ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych
3. Ustalanie właściwości rzeczowej organów podatkowych
4. Przegląd orzecznictwa

# Rozdział 1. Wprowadzenie

Zamysł uczynienia z ciężarów fiskalnych, nałożonych na czynności cywilnoprawne, narzędzia pozyskiwania środków na utrzymanie państwa odnaleźć można już na gruncie rozwiązań podatkowych okresu międzywojennego, gdy prawodawca ustanowił anachroniczną z obecnej perspektywy ustawę o opłatach stemplowych z 1926 r. (ustawa z 1.7.1926 r. o opłatach stemplowych, t.j. Dz.U. z 1935 r. Nr 64, poz. 404 ze zm.), obciążającą daniną m.in. nabycie nieruchomości, ustanowienie zastawu lub hipoteki czy przedłużenie umowy najmu i dzierżawy. Charakterystycznym dla ówczesnego rozwiązania, jak również późniejszych jego kontynuatorów (ustawa z 19.12.1975 r. o opłacie skarbowej, Dz.U. Nr 45, poz. 226), była tendencja do połączenia w obrębie tożsamego aktu normatywnego materii podatkowej, jak również dotyczącej opłat za czynności organów administracji publicznej (np. za podania wnoszone do urzędów czy wyciągi z akt stanu cywilnego), co w świetle doktrynalnego ujęcia, iż generalną różnicą między podatkiem a opłatą pozostaje ekwiwalentność świadczeń, nakazywałoby raczej rozdzielenie podatku nakładanego na obrót prywatny, w którym nie występuje element odpłatności ze strony państwa za świadczenie wniesione przez podatnika w ramach daniny, od opłat za czynności urzędowe, w kontekście których wskazana wzajemność wyraźnie się zarysowuje. Dopiero posłużenie się przez ustawodawcę w art. 1 ustawy z 31.1.1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.) sformułowaniem sugerującym zamknięty charakter katalogu czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu pozwoliło położyć fundamenty pod późniejsze wyodrębnienie materii odnoszącej się do przedmiotowej sfery, czyniąc zadość teorii *K.H. Rau'a*, stanowiącej o dychotomicznym podziale danin publicznych, przyjmującym

za teoretyczną podstawę koncepcję ekwiwalencji [J. Glumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, w: L. Eteł (red.), *System Prawa Finansowego*. Tom III. Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 857–858], odrzucając nieuzasadnianą merytorycznie konwergencję odrębnych względem istoty przedmiotów opodatkowania, funkcjonującą w odniesieniu do wcześniejszych rozwiązań.

Podatek od czynności cywilnoprawnych, którego podstawę prawną stanowi ustawa z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 170 ze zm.), wpisuje się w kategorię podatków samorządowych, zasilających budżety poszczególnych gmin, niemniej przez wzgląd na kryterium źródeł prawa determinujących jego konstrukcję i sposób pozyskiwania, należy odróżnić go od tzw. podatków lokalnych, uregulowanych w ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) (podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych), gdyż pomimo zaliczenia go w całości do źródeł dochodów własnych gminy, postanowienia o beneficjencie środków pochodzących z podatku nie zawarto bezpośrednio w ustawie statuującej daninę (S. Dudziak, *Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2012, s. 93), ale stosownie do treści art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.), przychody z jego tytułu kwalifikowane są jako przynależne tej jednostce podziału administracyjnego, podczas gdy właściwość konkretnych gmin do pobierania podatku od czynności cywilnoprawnych z poszczególnych tytułów reguluje w sposób kazuistyczny art. 16 DochSamTerytU. W tym miejscu należy zasygnalizować, że wystąpić mogą sytuacje, gdy prawo do wpływów z tytułu daniny, wynikającej z czynności jej podlegającej, przysługuje więcej niż jednej gminie, co nakłada szczególne obowiązki na notariusza, jako płatnika w przypadku czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego (art. 10 ust. 2 PodCzynnCywPrU), co będzie przedmiotem wnikliwej analizy w dalszej części komentarza. Odstąpienie przez państwo od możliwości osiągnięcia wpływów z przedmiotowej daniny, na rzecz uczynienia jej beneficjentem gmin, uzasadnione może być okolicznością, że czynności cywilnoprawne będące jej przedmiotem odnoszą się co do zasady do odpłatnego zby-

cia praw majątkowych, ustanawiając pośrednio punktem odniesienia dobra majątkowe podatnika (A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Eteł, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 65), stanowiące względnie trwałe mierniki zamożności, przypisany przez prawo własności (A.B. Atkinson, Optimal Taxation and the Direct v. Indirect Tax Controversy, Canadian Journal of Economics 1977, Nr 6, s. 590–606). Wspomniana prawidłowość ujawnia swoją szczególną doniosłość wobec zdarzeń dotyczących nieruchomości lub praw majątkowych związanych z nieruchomościami (dalej też: prawa na nieruchomości), ponieważ przyjmując założenie o istnieniu relacji między przywołanym obciążeniem fiskalnym a świadczonymi usługami publicznymi, zasadnym wydaje się transfer środków oparty o przywołaną zasadę, bowiem odpowiedzialna za utrzymanie infrastruktury społeczno-gospodarczej gmina, realizując chociażby inwestycje infrastrukturalne, sprzyja pełniejszemu korzystaniu z posiadanego majątku, oddziałując w ten sposób na wartość przedstawionych składników mienia podatnika (A. Krajewska, Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie, Warszawa 2004, s. 113), nabywającego je w konsekwencji dokonania określonej czynności cywilnoprawnej. Kolejnym argumentem na rzecz funkcjonującego podziału środków jest konieczność należytej realizacji postanowień Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15.10.1985 r., Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.), zwłaszcza traktujących o prawie społeczności lokalnej do posiadania wystarczających zasobów finansowych, którymi mogą swobodnie dysponować w ramach wykonywania swych uprawnień (art. 9 ust. 1 EKSL) oraz konieczności dostosowania wysokości zasobów finansowych do zakresu przyznanych im uprawnień (art. 9 ust. 2 EKSL), z których wyprowadzić należy fundamentalne dla samorządu uprawnienie do posiadania własnych zasobów finansowych (A. Niezgoda, Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową, Warszawa 2012, s. 82–84), a więc wypracowywanych samodzielnie, niezależnie od kierunku decyzji władz państwowych w przedmiocie podziału. Przyjęcie zaprezentowanej optyki aktualizuje obowiązek państwa w zakresie dokonania rozdzielenia zasobów publicznych



adekwatnie do skali zadań realizowanych przez samorząd (Z. Gilowska, W. Misiąg, Dostosowanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego do norm konstytucyjnych i standardów europejskich, Warszawa 2000, s. 22), zapewniając względnie zdywersyfikowany katalog potencjalnych dochodów własnych gminy (art. 9 ust. 4 EKSL). Niemniej konstrukcja, a także sposób pozyskiwania daniny, nakazuje odróżnić PCC, jako podatek samorządowy, od podatków lokalnych, gdyż w przeciwieństwie do tych ostatnich, w odniesieniu do omawianego ciężaru fiskalnego nie sposób wskazać na przejawy władztwa podatkowego realizowanego przez gminę. Należy zasygnalizować, że stosownie do treści art. 168 Konstytucji RP, jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje m.in. prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie wyznaczonym w ustawie, co wyznacza granicę ich władztwa podatkowego, której należy przestrzegać w procesie uchwalania aktów prawa miejscowego (R. Dowiegier, M. Popławski, Stanowienie miejscowego prawa podatkowego w gminach, Białystok 2009, s. 12). Obszar decyzyjności przyjmuje więc wymiar ograniczony, sprowadzający się w praktyce do swobody decydowania o stawkach (w obrębie widełek ustawowych), zastosowaniu zwolnień przedmiotowych czy decyzji o wprowadzeniu daniny, gdy ta ma charakter fakultatywny, jednak dzieje się to zawsze w granicach uprawnień organów gminy do normowania spraw daninowych wyznaczonych treścią konkretnej ustawy, ponieważ jednostki te nie są autonomiczne w ustalaniu obciążeń fiskalnych, które można wprowadzić wyłącznie w drodze ustawy, stosownie do treści art. 217 Konstytucji RP (W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2013, s. 216). Władztwo podatkowe gminy stanowi zatem emanację przywołanych wcześniej postulatów ich samodzielności finansowej, niemniej w perspektywie podatku od czynności cywilnoprawnych eksponuje się zasadność nadania opisywanej relacji wymiaru biernego (P. Felis, E. Malinowska-Misiąg, G. Otczyk, H. Rośliniec, Planowanie dochodów z podatków lokalnych w Polsce, Warszawa 2020, s. 50), gdyż mimo uczynienia gminy beneficjentem środków, prawodawca nie przewiduje możliwości modyfikacji elementów konstrukcji prawnej podatku, redukując decyzje organów stanowiących gminy w relacji do PCC zasadniczo do możliwości udzielania ulg podatkowych, umarzania, rozkładania na raty

i odraczania terminów płatności należności wyłącznie w indywidualnych sprawach, stosownie do dyspozycji wynikających z art. 18 DochSamTerytU. Następstwem odstąpienia od realizacji władztwa podatkowego w perspektywie tej daniny jest fakt, iż pobieranie podatku powierzono Naczelnikowi Urzędu Skarbowego, a nie organowi samorządowemu, czyniąc argumentem przemawiającym za przyjęciem wskazanego rozwiązania wysoki stopień skomplikowania podatku, wymagający powierzenia poboru podmiotowi dysponującemu wykwalifikowaną kadrą (A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016, s. 725). S. Dudziak wskazuje jednak, iż rzeczywistą przyczyną zaistniałego stanu rzeczy jest raczej wykorzystanie poboru PCC jako pretekstu do zapewniania wglądu w sytuację majątkową podatnika, aby użyć ich zgromadzone przy tej okazji dane, użyć ich w razie konieczności jako istotnych informacji sygnałnych (S. Dudziak, Opodatkowanie nabycia rzeczy podatkiem od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2012, s. 94).

Podatek od czynności cywilnoprawnych, którego podstawę prawną stanowi PodCzynnCywPrU, określany jest przez piśmiennictwo jako ciężar fiskalny obciążający obrót cywilnoprawny (P. Felis, E. Malinowska-Misiąg, G. Otczyk, H. Rosłaniec, Planowanie dochodów, s. 50), przyjmujący za przedmiot opodatkowania czynności cywilnoprawne, enumeratywnie wymienione w art. 1 ustawy albo ich zmiany, powodujące podwyższenie podstawy opodatkowania, jak również orzeczenia sądów, w tym polubownych, czy ugody wywołujące skutki prawne analogiczne do czynności cywilnoprawnych, których dotyczy danina będąca przedmiotem rozważań (A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo, s. 742). Prawodawca, wymieniając podlegające opodatkowaniu daniną czynności cywilnoprawne, tworzy zamknięty katalog (*numerus clausus*), wskazując tym samym, że poza obszarem zainteresowania pozostaną umowy nazwane, odmienne od wskazanych w art. 1 ust. 1 PodCzynnCywPrU, jak również umowy nienazwane, bez względu na charakterystykę następstw gospodarczych, czy nawet konstrukcyjne nawiązanie do rozwiązań właściwych dla zdarzeń wskazanych w wyżej przywołanym katalogu (K. Chustecka, Podatek od czynności cywilnoprawnych w 2009 roku, Warszawa 2009, s. 21). Z perspektywy podatkowej decydujące znaczenie mieć będzie nie sama nazwa dokonanej czynności, ale

Podatek od czynności cywilnoprawnych jako ciężar fiskalny

jej *essentialia negotii*, rozpatrywane w kontekście zgodności z istotnymi postanowieniami czynności podlegających opodatkowaniu, których koniecznego wystąpienia, jako elementu decydującego dla objęcia zakresem opodatkowania, nie neguje jednak ewentualne poszerzenie umowy o dodatkowe komponenty (*K. Radzikowski*, Prawnopo­datkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2014, s. 187–189). Taka orientacja prawodawcy, przyjmująca za przedmiot opodatkowania czynności cywilnoprawne wymienione w ustawie w sposób sprecyzowany, przy braku nadania tym terminom autonomicznej treści na płaszczyźnie prawa podatkowego, czyni zasadnym pomocnicze przyjęcie cywilistycznego rozumienia zastosowanych pojęć (*M. Waluga*, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009, s. 23–24), przy równoległym uwzględnieniu nielicznych wyjątków, chociażby w postaci definicji zmiany umowy spółki, zawartej w art. 1 ust. 3 PodCzynnCiwPrU. Podatek dotyczący zatem z reguły odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, sprowadzając się do opodatkowania transakcji związanych z przenoszeniem wartości majątkowych, przy jednoczesnym zastrzeżeniu, że przedmiotowa danina obejmuje zakresem zasadniczo czynności dokonywane poza obszarem prowadzonej działalności gospodarczej, przez co bywa określana mianem daniny odnoszącej się do „obrotu nieprofesjonalnego”, przenikającej płaszczyzną swego oddziaływania zdecydowaną większość czynności prawnych, pozwalających określonym podmiotom kształtować wiążące je stosunki prawne (*M. Gargul, W. Oleś*, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2013, s. 13), stanowiąc w tym ujęciu alternatywne uzupełnienie podatku od towarów i usług (*S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski*, Podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2021, s. 35), który odnosi się natomiast do zastosowania podatku na każdym etapie obrotu gospodarczego [wielofazowość, sprowadzająca się do doliczenia do wartości danego towaru lub usługi na każdym etapie obrotu tzw. podatku należnego, skończywszy na dostawie dokonanej na rzecz finalnego odbiorcy, a więc konsumenta (*K. Zasiewska*, VAT. Podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości, Warszawa 2013, s. 13)], czyniąc podatnikiem przedsiębiorcę (osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie

działalność gospodarczą), dokonującego określonej transakcji związanej z działalnością gospodarczą [R. Namysłowski, D. Pokrop (red.), Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz, Warszawa 2012, s. 56–64]. Wyznacznikiem osi „podziału” pozostaje zatem na ogół kryterium profesjonalnego działania podatnika w odniesieniu do dokonywania określonych transakcji (S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, Podatek, s. 35–36). Zaprezentowane ujęcie, zasadniczo zarysowujące złożoną relację między obiema daninami, będące przedmiotem analiz w dalszej części komentarza, opiera się na istotnym uproszczeniu, modyfikowanym przez uwzględnienie faktu, że opodatkowaniem PCC objęte zostały również czynności cywilnoprawne dotyczące chociażby umów spółek, czy ich zmiany, którym w oczywisty sposób nie można odmówić przymiotu wykraczających poza „obrót nieprofesjonalny”, nawiązujących konstrukcją, łączącą elementy opodatkowania transakcji w ramach obrotu niezawodowego z wyznaczonymi przez prawodawcę przypadkami czynności o charakterze profesjonalnym, do sięgającej czasów rzymskich koncepcji *centesima rerum venalium*, stanowiącego wyraźny pierwowzór rozwiązań odnoszących się do opodatkowania obrotu (N. Gajl, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992, s. 20–21). Opodatkowaniu omawianą daniną podlega czynność cywilnoprawna, ewentualnie orzeczenia sądów, w tym polubownych, czy ugody, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 3 PodCzynnCywPrU, stanowiące czynności procesowe zrównane pod względem skutków prawnopodatkowych z pozostałymi czynnościami objętymi zakresem przedmiotowym ustawy, gdy wywołują tożsame względem niej skutki prawne, nie natomiast jej przedmiot, którym może być chociażby nieruchomość, pozwalając spostrzec, iż jeżeli dany obiekt pozostaje przedmiotem wielu transakcji, to każda z nich zostanie odrębnie objęta obowiązkiem podatkowym (M. Goettel, A. Goettel, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2007, s. 61).

W zamkniętym katalogu czynności cywilnoprawnych objętych opodatkowaniem PCC niezaprzeczalnie dominują zdarzenia związane z obrotem prawnym, dokonywane w oparciu o przepisy prawa cywilnego, przez co ciężar fiskalny bywa utożsamiany niekiedy z podatkiem od obrotu prawnego, jako postać podatku obrotowego. Uwzględniając jednak całokształt okoliczności zastosowania

przedmiotowej daniny, tak zdecydowane nadanie jej wskazanego charakteru wydaje się być znaczącym uproszczeniem (S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, Podatek, s. 25), ponieważ w doktrynie dostrzega się, że danina nie wykazuje cech podatków obrotowych przykładowo w relacji do ustanowienia hipoteki (S. Bogucki, A. Waclawczyk, K. Winiarski, Podatek, s. 26–27), podobnie w kontekście umów spółek bądź ich zmian, przyjmując w kontekście tych ostatnich konstrukcję daniny, gdzie podatek od czynności cywilnoprawnych powinien być traktowany jako przyporządkowany do kategorii podatku od gromadzenia kapitału, w związku z czym przyjęte względem niego rozwiązania legislacyjne, z uwagi na konieczność zabezpieczenia realizacji swobód traktatowych, ulegają w tym zakresie harmonizacji na mocy dyrektywy Rady 2008/7/WE z 12.2.2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L Nr 46, poz. 11 ze zm.).

Podatki kapitałowe

Uwzględniając przywołaną zasadę prymatu prawa unijnego nad krajowym, wskazane przepisy PodCzynnCywPrU należy analizować w kontekście przepisów dyrektywy 2008/7/WE, obejmującej zakresem tzw. podatki kapitałowe, czyli podatki od działań restrukturyzacyjnych naliczane od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych, związane z emisją niektórych papierów wartościowych (T. Nierobisz, A. Waclawczyk, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 32). Przynależność do UE bezalternatywnie związana pozostaje ze zobowiązaniem państwa członkowskiego do przyjęcia jej dorobku prawnego, obejmującego nie tylko prawo unijne (fr. *acquis communautaire*), ale także zasady wykładni, zwyczajaje, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości) [S. Biernat, Prawo Unii Europejskiej a prawo państw członkowskich, w: J. Barcz (red.), Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe, Warszawa 2006, s. 250–259], ponieważ stosownie do art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP, prawo unijne stanowi zasadniczy moduł obowiązującego porządku prawnego, otrzymując w oparciu o zasadę pierwszeństwa bezpośrednie zastosowanie w razie kolizji z ustawami krajowymi (wyr. TK z 16.11.2011 r., SK 45/09, OTK-A 2011, Nr 9, poz. 97). Podkreślenia wymaga, że w kontekście niniejszego opracowania, odnoszącego się do problematyki opodatkowania podatkiem

od czynności cywilnoprawnych czynności dotyczących nieruchomości, znaczenie dyrektywy 2008/7/WE, przez wzgląd na konieczność implementacji przyjętych rozwiązań do krajowego porządku prawnego, wyraża swą doniosłość w kontekście zagadnień podatkowych związanych z umową spółki w zakresie, w jakim nieruchomości czy prawa majątkowe związane z nieruchomościami (użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu) posiadają „zdolność aportową”, a więc stanowią przedmiot wkładu niepieniężnego (aportu) do poszczególnych rodzajów spółek, podczas gdy w perspektywie pozostałych czynności cywilnoprawnych, odnoszących się do zdarzeń związanych z nieruchomościami lub wskazanymi wyżej prawami majątkowymi, obowiązujące rozwiązania mają wyraźnie endemiczny charakter. Okoliczność ta znajduje swoje źródło w okoliczności, że w obrębie jednej ustawy prawodawca zdecydował się zawrzeć rozwiązania stanowiące następstwo transponowania do krajowego porządku prawnego postanowień dyrektywy 2008/7/WE, jak również znajdujące się poza zakresem jej zainteresowania rozwiązania odnoszące się do odmiennych zdarzeń (np. umowy sprzedaży, zamiany, czy darowizny), opodatkowując je wszystkimi tożsamą daniną. W tym miejscu należałoby zadać pytanie, czy właściwszym nie wydawałoby się wyabstrahowanie zdarzeń nieobjętych przedmiotem zainteresowania dyrektywy 2008/7/WE i uczynienie ich przedmiotem opodatkowania odrębną daniną, niemniej jej „mieszana” konstrukcja nie przesądza w żaden sposób o ewentualnym braku poprawności w obszarze implementacji przepisów prawa unijnego. Na przedstawione zjawisko kontekstowo wskazuje prawodawca unijny, podkreślając w motywie 2 preambuły dyrektywy 2008/7/WE, że jakkolwiek będące jej przedmiotem podatki pośrednie od gromadzenia kapitału zawsze prowadzą do nierównego traktowania, podwójnego opodatkowania czy innych dysproporcji zakłócających swobodny przepływ kapitału, tak tożsame konsekwencje prawno-ekonomiczne stanowią udział innych podatków pośrednich o przedstawionych cechach, obecnych na gruncie ustawodawstw poszczególnych państw, eksponując jako zasadę stopniowe dążenie do zniesienia podatku kapitałowego. Uznają tym samym harmonizację prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału za znajdującą się w interesie unijnym, tak aby maksymalnie wyeliminować czynniki

ujemnie oddziałujące na konkurencję czy realizację swobód traktatowych (K. Bober, N. Kujawa, J. Żak, Zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych – poczynając od 2009 roku, PPod 2009, Nr 2, s. 15–21). Z perspektywy unijnej priorytetem jest adekwatne wykorzystanie mechanizmów harmonizacji, jako narzędzia budowy wspólnego rynku, którego ustanowienie wymaga na tym odcinku ujednoczenia zakresu analizowanej daniny, aby odmienności kryteriów opodatkowania nie wpływały na decyzje objętych nimi podmiotów gospodarczych, nadając im cechy odpowiadające rynkowi wewnętrznemu. Harmonizację oznacza zatem zespół działań zorientowanych na stopniową konwergencję systemów podatkowych, docelowo eliminujących wpływ determinant podatkowych w obrębie państw tworzących jednolity rynek (L. Oręziak, Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski, Warszawa 2007, s. 141–143). Doktryna wskazuje, iż właściwym dla prawa unijnego jest zmajoryzowanie przez kategorie ekonomiczne, przez co rozstrzygnięcie kwestii prawnych częstokroć obejmuje dostrzegalne powiązanie wykładni językowej z celowościową (A. Gomułowicz, D. Mącznyński, Podatki i prawo, s. 215). Urzeczywistnienie przywołanej prawidłowości stanowią, poza postanowieniami preambuły dyrektywy 2008/7/WE, również konkretne jej regulacje, przeciwdziałające tendencjom państw członkowskich do objęcia zakresem przedmiotowym daniny zdarzeń mieszczących się w sferze jej zainteresowania, wyraz czego stanowi przykładowo treść art. 5 ust. 1 lit. a, w myśl którego: „Państwa członkowskie nie nakładają na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie, w tym w odniesieniu do wkładów kapitałowych”. Znamionuje to, iż w zakresie przewidującym opodatkowanie umów spółek podatkiem od gromadzenia kapitału, podatek ten wyznaczony jest do stopniowego wygaszenia, przez co w istocie danin wskazanego rodzaju, również polskiego podatku od czynności cywilnoprawnych, wrysowany jest zamiar jego przyszłego zniesienia, przynajmniej w odniesieniu do określonych czynności dotyczących spółek, pozostawiając kwestią otwartą termin wejścia w życie całości tych zmian. Nie przedstawia również intencji w przedmiocie opodatkowania przedstawionym rodzajem danin innych zdarzeń, stanowiących na dzień dzisiejszy przedmiot zainteresowania usta-

wodawstw poszczególnych państw członkowskich. Funkcjonowanie jednolitego rynku wymusza niemniej skoordynowanie działań prawodawców z poszczególnych państw członkowskich w odniesieniu do podatków pośrednich, wśród których wyróżnić należy podatki pośrednie od gromadzenia kapitału, co znajduje swą podstawę normatywną w art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 25.3.1957 r. (t.j. Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864[2] ze zm.), traktując o nieodzowności uchwalenia przepisów dotyczących harmonizacji ustawodawstw w obszarze, w którym stanowią czynnik istotny z perspektywy wskazanego dążenia. Motyw 6 preambuły dyrektywy 2008/7/WE przedstawia niemniej określoną wskazówkę, uzasadniającą ewolucyjny charakter wdrażania przyjętych założeń względami fiskalizmu, zakazując jednocześnie ponownego wprowadzania tożsamyh czy zbliżonych charakterem podatków w sytuacji uprzedniego ich zniesienia albo ograniczenia przez państwa członkowskie. Wspomniane postępowanie prawodawcy unijnego znajduje motywację w dostrzeżeniu czynników wyznaczających potrzeby finansowe związków publicznoprawnych, związane przykładowo z realizacją programów społecznych (*P.B. Sørensen, Company Tax Reform in the European Union, International Tax and Public Finance 2004, Nr 11, s. 106*). Przedstawione okoliczności wskazują, iż regulacje podatku od czynności cywilnoprawnych, m.in. przez wzgląd na złożony charakter zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania, jak również wyprowadzenie genezy elementów konstrukcji prawnej podatku z potrzeby implementacji postanowień dyrektywy 2008/7/WE, nasuwają znaczące dylematy interpretacyjne także w czynnościach powszechnych, również dotyczących nieruchomości czy praw na nieruchomości.



[Przejdź do księgarni →](#)