

Przemysław Nowak

Podatek od czynności cywilnoprawnych

Studenckie Zeszyty Naukowe 4/7, 49-55

2001

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Podatek od czynności cywilnoprawnych.

I. Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi jednym z dochodów budżetu gminy. Ogólnie rzecz biorąc różnice między opłatą skarbową a podatkiem uwidaczniają się w tym, że istota opłaty sprowadza się do ponoszenia pewnych ciężarów finansowych na rzecz danego związku publiczno-prawnego (np.: państwa lub samorządu terytorialnego) przez określone podmioty (osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej) w zamian za udzielanie im konkretnych świadczeń. Właśnie ta ostatnia cecha różni je w sposób zasadniczy od dochodów typu podatkowego, które to wolne są od wzajemności świadczeń. Cechą podobną obu tych danin jest to iż pobór opłat i podatków musi być oparty na konkretnej podstawie i dokonywać się w wysokości wynikającej z określonych stawek i przy zachowaniu przypisanych prawem warunków płatności.

Podatek od czynności cywilnoprawnych został wprowadzony ustawą z dnia 09.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych która to zastąpiła dotychczasowe uregulowanie ustawy z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej w części dotyczącej czynności cywilnoprawnych. Pobierać go zaczęto w od dnia 01.01.2001. Sama jednak ustawa nie zawiera własnych definicji i przy analizie jej zakresu przedmiotowego należy posługiwać się Kodeksem Cywilnym. Ponadto odwołuje się do niektórych pojęć z zakresu Prawa Cywilnego. Jako przykład można wskazać art.3 ust.2 ustawy w którym to mowa jest np: o umowie zobowiązującej do przeniesienia własności i umowie przenoszącej własność w wykonaniu tej czynności, przy czym obowiązek podatkowy powstaje wyłącznie z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność. Z kolei przy zwrocie podatku pojawiają się takie terminy jak nieważność względna danej czynności oraz warunek zawieszający od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej. Tak więc podatek ten jak żaden inny w istniejącym systemie podatkowym „czierpie” bezpośrednio z norm prawa Cywilnego.

W dalszej części omówię zakres ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, która to weszła w życie dnia 01.01.2001.

II. Podmiot podatku.

Zgodnie z art. 4 ustawy podmiotami zobowiązanymi do zapłacenia podatku są strony czynności cywilnoprawnych.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych podobnie jak ustawa o opłacie skarbowej wprowadza zasadę solidarnej odpowiedzialności stron. Zgodnie z art. 5. obowiązek zapłaty podatku ciąży solidarnie na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilno-prawnej. Zasada solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe oparta jest na konstrukcji solidarności uregulowanej w Kodeksie Cywilnym w art. 366. Tak więc wzajemne rozliczenia pomiędzy stronami czynności uregulowane są w Kodeksie Cywilnym, a ewentualne ich dochodzenie odbywa się przed sądem powszechnym.

III. Obowiązek podatkowy.

Co do zasady obowiązek podatkowy dla czynności cywilnoprawnych i ich zmian powstaje z chwilą dokonania czynności lub z chwilą wypłaty należności. Jednak w przypadku podwyższenia kapitałów spółce mającej osobowość prawną - obowiązek powstaje z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału. Natomiast w przypadku wyroków sądowych i ugód sądowych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku polubownego lub zawarcia ugody. Należy stanowczo podkreślić iż ustalenie charakteru danej czynności prawnej ma istotne znaczenie dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych. Dokonanie czynności cywilnoprawnej za granicą nie ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego przy istnieniu innych przesłanek do powstania tego obowiązku np: gdy czynność dotyczy rzeczy znajdujących się w kraju. Termin uiszczenia podatku od czynności dokonanych za granicą określony jest w art. 10 ustawy i wynosi 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego. Dość kontrowersyjna jest wprowadzona przez ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych zasada - niezgodna zresztą z Ordynacją Podatkową w której to mowa jest że obowiązek podatkowy powstaje tylko raz - zgodnie z którą obowiązek powstaje po raz drugi z chwilą powołania się na okoliczności dokonania czynności cywilno-prawnej, jeżeli nie zgłoszono czynności do opodatkowania, a któraś ze stron powołuje się po upływie tego terminu przed organami podatkowymi lub kontroli skarbowej na okoliczności jej dokonania. Ordynacja Podatkowa stanowi, iż obowiązek podatkowy powstaje tylko raz, ponownie może jedynie powstać prawo do wydania decyzji. konkluzje tą potwierdza sama ustawa bowiem w takim przypadku decyzja może być wydana jedynie w stosunku do podatnika, który to powołuje się na okoliczności dokonania określonej czynności cywilno-prawnej.

IV. Przedmiot podatku.

Omawiana ustawa zawiera katalog czynności cywilnoprawnych objętych opłatą. Nie zawiera jednocześnie własnych definicji określających te czynności. A więc przy dokonywaniu kwalifikacji określonej czynności pod kątem podatkowym należy oprzeć się na odpowiednich przepisach Kodeksu Cywilnego. Należy zwrócić uwagę iż w stosunku z dotychczasową ustawą o opłacie skarbowej podatkiem nie są objęte umowy najmu i dzierżawy oraz umowa komisji. Nigdy więc w stosunku do tych umów nie powstanie obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli będą one zawierane w warunkach określonych w ustawie o VAT (np: częstotliwość) zostaną objęte tą regulacją.

Przedmiot ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej obejmuje wyłącznie czynności cywilnoprawne uregulowane w Kodeksie Cywilnym. Jak już wyżej wskazałem regulacja ta nie obejmuje jednak wszystkich umów występujących w obrocie społecznym i gospodarczym. Jako przykład mogą służyć umowy nienazwane lub umowy o charakterze mieszanym np: factoring.

Podkreślić należy że przedmiotem podatku są także zmiany umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania oraz orzeczenia sądów i ugody jeżeli wywołują takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne objęte podatkiem.

V. Umowa spółki.

Pod rządami dotychczasowej ustawy o opłacie skarbowej pojawiały się częste wątpliwości dotyczące interpretacji pojęcia „ zmiana umowy spółki „. Obecnie ustawodawca wyraźnie przeciął spory dotyczące tego pojęcia i wprowadził nową regulację - odmienną od regulacji zawartych w Kodeksie Cywilny i w Kodeksie Spółek Handlowych.

Od dnia 01.01.2001r. za zmianę umowy spółki dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych uważa się:

1. podwyższenie wkładu powodujące zwiększenie majątku spółki lub kapitału
2. dopłaty
3. pożyczki udzielane spółce przez wspólnika
4. wniesienie do spółki przez wspólnika rzeczy lub praw do nie odpłatnego użytkowania

Ten pomysł legislacyjny aby zmianą umowy spółki nazwać także pożyczkę która to z umową spółki niewiele ma wspólnego wziął się z trudności jakie miał fiskus z pobieraniem opłaty skarbowej od tzw. pożyczek zagranicznych. Resort finansów twierdził że pożyczka zagraniczna - chociaż dokonana za granicą, a więc nie

objęta zasadniczo obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej- jednak rodzi co do zasady zobowiązanie podatkowe ponieważ powiększa majątek spółki. Wprowadzając zupełnie nowe uregulowania prawne wprowadzono nowy termin podatkowy, mianowicie :” zmiana umowy spółki mająca za przedmiot umowę pożyczki”.

W ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych pojawiła się regulacja dotycząca nowo powstałej spółki. Spółka powstała w wyniku przekształcenia lub połączenia, a także poprzez przejęcie majątku innej spółki wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki przekształconej spółki lub spółek połączonych, a także spółki „ przejętej”. Warto podkreślić iż podatek zapłacony uprzednio podlega zaliczeniu na poczet podatku należnego od nowo powstałej spółki. Uregulowanie to dotyczy również opłaty skarbowej uiszczanej na podstawie ustawy o opłacie skarbowej.

VI. Wyłączenie od podatku.

Podatkowi nie podlegają czynności wymienione numerus clausus w art. 2 pkt.1 ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych np: sprawach alimentacyjnych, zatrudnienia, świadczeń socjalnych czy wynagrodzeń za prace. Ponadto wyłączono od podatku umowy sprzedaży albo zamiany nieruchomości, lub prawa użytkowanie wieczystego na podstawie przepisów o ochronie i kształtowaniu środowiska oraz umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym.

VII. Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT.

Bardzo istotną zmianą są uregulowania dotyczące „ granicy” pomiędzy podatkiem od czynności cywilnoprawnych (dawniej ustawa o opłacie skarbowej) a podatkiem VAT. Dotychczasowe uregulowania stwarzały wielkie kłopoty przy interpretacji. Zupełnie inne poglądy reprezentowało ministerstwo finansów, doktryna i orzecznictwo. Obecnie uproszczono ten zakres opodatkowania przedsiębiorców. Nowe uregulowanie jest czytelne i jasne bowiem zgodnie z art2 pkt.4 ustawy wolne od podatku od czynności cywilno-prawnych są wszystkie czynności cywilnoprawne jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest z tytułu dokonania tej czynności na podstawie odrębnych przepisów jest opodatkowana VAT-em. lub od tego podatku jest zwolniona. Z powyższego wynikają dwa wnioski:

1. wyłączenie obejmuje wszystkie czynności cywilnoprawne zawarte w ustawie
2. wyłączenie ma zastosowanie zawsze gdy czynność podlega regulacją ustawy o VAT lub podatku akcyzowym

Nowa regulacja dotyczy tylko i wyłącznie czynności cywilnoprawnych, które to zostały zawarte po 01.01.2001r. Do wszystkich czynności dokonanych przed tą datą stosuje się przepisy ustawy o opłacie skarbowej z dnia 31.01.1989 r.

VIII. Zakres terytorialny.

Co do zasady czynności cywilnoprawne podlegają podatkowi, 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 znajdujące się za granicą w przypadku w przypadku gdy nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej polskiej i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wyjątkiem od tej reguły są uregulowania dotyczące umowy spółki i jej zmiany. Umowy te podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych tylko i wyłącznie wówczas gdy siedziba spółki znajduje się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ta regulacja dotyczy więc również umowy pożyczki udzielanej spółce przez zagranicznego współnika jak już była o tym mowa w świetle nowej regulacji taka umowa jest zmianą umowy spółki.

IX. Podstawy obliczenia podatku.

W zależności od czynności (np: umowa sprzedaży czy umowa spółki) przepis art.6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wskazuje szczegółowo podstawę obliczenia podatku Najczęściej jednak jest to wartość rynkowa przedmiotu tej czynności. Wartość rynkową określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem i stopnia i stanu zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, lecz bez odliczenia długów i ciężarów. Strony czynności cywilnoprawnej same określają wartość przedmiotu tej czynności. W razie jednak niezgodności ceny z wartością rynkową wyceny tej dokona organ podatkowy, z uwzględnieniem opinii biegłego. Zgodnie bowiem z przepisami kodeksu postępowania administracyjnego opinia biegłego jest samoistnym dowodem w sprawie , a więc nie ma przeszkód , aby strona powołała biegłego do sporządzenia opinii o wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej. Urząd skarbowy w przy wydania decyzji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnej powinien zgodnie z procedurą wziąć pod uwagę wszystkie dowody zgromadzone w postępowaniu. Rozbieżność w opinii biegłych powinny zostać ocenione zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 180 Ordynacji Podatkowej tj. na podstawie materiału dowodowego.

Ustalenie przez organ podatkowy wartości rynkowej powinno być dokonywane zawsze w odniesieniu do miejsca zawarcia transakcji, w przeciwnym bowiem wypadku warunki popytu i podaży mogą różnić się w sposób zasadniczy (np: wartość pojazdu na podstawie cen z odległych giełd samochodowych) i z uwzględnieniem stanu technicznego, wyposażenia, standardu i innych parametrów mających wpływ na wartość rynkową.

X. Stawka i skala podatku.

Stawki podatku od czynności cywilnoprawnych w większości są określone procentowo. Jedynie w przypadku umowy poręczenia, ustanowienia hipoteki na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej i umowy majątkowej małżeńskiej- są to stawki kwotowe. W stosunku do opłaty skarbowej przypadającej od tych czynności cywilnoprawnych obniżono stawki podatku od umowy sprzedaży nieruchomości i prawa użytkowania wieczystego z 5% na 2% oraz od sprzedaży innych praw majątkowych z 2% na 1%. Zmniejszono także obciążenia przypadające od umowy spółki.

XI. Tryb płatności podatku.

W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych mamy do czynienia z tzw. samo opodatkowaniem podatnika, na którym spoczywa zobowiązanie podatkowe. Decyzje wydawane są przez organ podatkowy jedynie wtedy, gdy podatnik nie dopełni spoczywającego na nim obowiązku, i mają one charakter decyzji określających, tzn. określają wysokość zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami. Zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, podatnicy składają deklaracje w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, samodzielnie obliczając jego wysokość i wpłacają gotówką w kasie urzędu skarbowego lub na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego.

Na zakończenie przedstawię uzasadnienie podziału na dwa odrębne elementy prawa podatkowego dokonanego przez ustawodawcę 01.01.2001 tj: opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych. Podział ten uwzględnia podwójny charakter daniny publicznej występującej dotychczas pod nazwą opłaty skarbowej, w części pierwszej stanowiącej opłatę skarbową jako wynagrodzenie za ściśle określone usługi o charakterze cywilnoprawnym, zaś w drugiej części stanowiącej w zasadzie podatek od obrotu tj.: od przejścia przedmiotu z rąk właściciela dotychczasowego w posiadanie właściciela nowego jak choćby opłata skarbową od umowy sprzedaży. Przy czym opłacie skarbowej podlegał co do zasady obrót nieprofesjonalny, ponieważ ten wykonywany w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej podlegał wcześniej podatkowi obrotowemu a obecnie podatkowi VAT.

Ta dwoistość przedmiotu opłaty skarbowej uzasadnia merytorycznie nowe uregulowania prawne, jakie obowiązują począwszy od dnia 01.01.2001r. w zakresie dotychczas regulowanym przepisami ustawy o opłacie skarbowej. Zamiast jednej ustawy ten sam co do istoty zakres przedmiotowy obejmują dwa akty prawne.

Poza uzasadnieniem teoretycznym zmiany w dotychczasowych przepisach wynikają również z innych względów. Jest celowym aby daniną administrował jeden beneficjent, ponieważ to on najlepiej zatroszczy się o swoje dochody. Jak wyżej przedstawiłem opłata skarbową stanowi dochód gminy,

Administrowania własnymi dochodami nie objęło podatku od czynności cywilnoprawnych, który mimo iż też stanowi dochód gminy, nadal będzie administrowany przez urzędy skarbowe i przekazywany na rachunek budżetu właściwej gminy.

Kolejnym uzasadnieniem zmian w opłacie skarbowej była konieczność dostosowanie przepisów podatkowych do norm Konstytucji. Art. 217 ustawy zasadniczej nakazuje, aby nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów oraz stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz katalog podmiotów zwolnionych od podatku następowало w drodze ustawy. Podyktowane tymi względami zmiany spowodowały, że w nowej regulacji ustawowej znalazły się również stawki opłaty i podatku oraz zwolnienia, dotychczas regulowane w akcie wykonawczym do ustawy tj. w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie opłaty skarbowej z dnia 09.12.1994r.

I wreszcie zmiana ustawy umożliwiła wyeliminowanie przepisów, które narażały w dotychczasowej praktyce najwięcej problemów interpretacyjnych i wprowadzenie nowych rozwiązań. Ponadto w nowych przepisach rewaloryzowano stawki kwotowe opłaty skarbowej, co oznacza ich radykalny wzrost oraz zmniejszono stawki procentowe w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Bibliografia:

1. A. Hanusz, Podatki i opłaty skarbowe, Lublin 1992.
2. S. Brzeszczyńska, Monitor Prawniczy nr 3/2001.
3. Materiały informacyjne dla służb finansowo-księgowych nr 3/2001.