

Podatek od czynności cywilnoprawnych - charakterystyka

(najważniejsze zmiany od 1 stycznia 2016)

**Tax Advisors Group Sp. z o.o.
we Wrocławiu**

Cel szkolenia – zaprezentowanie zmian w podatku od czynności cywilnoprawnych od 1 stycznia 2016r. na bazie prezentacji istotnych elementów tego podatku.

1. Przedmiot opodatkowania
2. Zwolnienia z podatku PCC
3. Obowiązek podatkowy – moment powstania
4. Podstawa opodatkowania
5. Zwrot podatku PCC
6. Właściwość miejscowa

**Podatek od czynności
cywilnoprawnych**

Podstawa prawna:

**Ustawa z dnia 9 września 2000 r.
o podatku od czynności cywilnoprawnych
(Dz.U.2015.626)**

Podstawa zmian od 1 stycznia 2016 r.:

Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 roku o zmianie ustawy
o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw
(Dz.U.2015.1045)

Co podlega pod PCC?

1. CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNE (wyłącznie te wskazane w ustawie) – art. 1 ust. 1 ustawy o PCC:

- umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych,
- umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku,
- umowy darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,
- umowy dożywocia,
- umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat,
- ustanowienie hipoteki,
- ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności,
- umowy depozytu nieprawidłowego,
- umowy spółki,

2. zmiany tych umów, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania,
3. orzeczenia sądów i ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak podlegające opodatkowaniu czynności cywilnoprawne.

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.

„Skoro przepisy upcc nie definiują czynności prawnych objętych opodatkowaniem, to należy jednocześnie uznać, że w całości odwołują się **do znaczenia nadanego im w przepisach prawa cywilnego**”

– wyrok NSA z dnia 15 lutego 2008 r., II FSK 1737/06.

Zamknięty katalog czynności podlegających PCC

Ustawodawca **wprowadził zasadę enumeratywnego określenia czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych**. W przypadku określonego w art. 199 cyt. Kodeksu spółek handlowych nabycia od wspólnika udziałów przez spółkę w celu ich umorzenia występuje wynagrodzenie. Termin „wynagrodzenie” nie jest tożsamy z ceną. Użycie w art. 199 § 2 Kodeksu spółek handlowych terminu „wynagrodzenie” świadczy, że na gruncie tego przepisu nie chodzi o sprzedaż w rozumieniu art. 535 Kodeksu cywilnego. Czynności tej zatem nie można zakwalifikować jako umowy sprzedaży. Instytucja umorzenia udziału w spółce w drodze nabycia przez spółkę udziału jest ściśle związana ze stosunkiem uczestnictwa w spółce i musi wynikać z umowy spółki. Jest to norma o charakterze szczególnym w stosunku do przepisów Kodeksu cywilnego. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, zawarcie przez Wnioskodawcę umowy nabycia udziałów w celu ich umorzenia za wynagrodzeniem, jako szczególny **rodzaj umowy niewymienionej w katalogu** zawartym w art. 1 ustawy nie jest opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Tym samym po stronie Wnioskodawcy nie powstanie obowiązek podatkowy w powyższym podatku. **DIS w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2014 r. o nr IPPB2/436-409/14-2/AF**

Ważna jest treść i charakter prawny czynności a nie nazwa!

„Organ podatkowy, ustalając treść czynności prawnej, **uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony**. Jeżeli pod pozorem danej czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.”
– wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2014 r., I SA/Gd 910/14

Oznacza to, że istotny dla podatku PCC jest charakter i treść prawna danej czynności a nie nazwa przyjęta przez strony.

Sprzedaż przedsiębiorstwa to nie sprzedaż jednolitego prawa majątkowego

„(...) **Sprzedaż przedsiębiorstwa należy traktować jako sprzedaż zbioru rzeczy i praw majątkowych.** Nie można zgodzić się zatem ze stanowiskiem Skarżącej, że sprzedaż przedsiębiorstwa winna być uznana za sprzedaż prawa majątkowego. Jak już bowiem wskazano, jego status został określony przez Kodeks cywilny jako zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. I w takim też znaczeniu należy rozważać to pojęcie w przepisach ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Stwierdzić zatem należy, że organy podatkowe prawidłowo uznały, iż sprzedaż przedsiębiorstwa należy traktować jako sprzedaż zbioru składników, a **podatek od czynności cywilnoprawnych powinien być wymierzony od wartości rynkowej poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa** (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.c.c.). Dla stosowania przepisów u.p.c.c. bez znaczenia jest fakt, że sprzedaż przedsiębiorstwa następuje w drodze jednej czynności cywilnoprawnej.”

– wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2011 r., III SA/Wa 2021/10

UWAGA! (art. 1 ust. 3 ustawy o PCC)

W przypadku **umowy spółki** za zmianę umowy uważa się:

- **przy spółce osobowej** - wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, dopłaty oraz oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania,
- **przy spółce kapitałowej** - podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty,

Zmiana od 2016!

- w art. 1 ust. 3 pkt 1 ustawy – wykreślenie wyrazów „albo podwyższenie kapitału zakładowego”, gdyż w przypadku spółki osobowej opodatkowaniu podlega **zwiększenie majątku spółki w wyniku wniesienia lub podwyższenia wkładu, bez względu, na jakie fundusze wkłady zostały wniesione.**

„Podstawę opodatkowania w przypadku spółek osobowych stanowi wartość wszystkich wkładów wnoszonych do tego rodzaju spółek, w tym na kapitał zapasowy, w odróżnieniu od spółek kapitałowych (tu: wyłącznie wnoszonych na podwyższenie kapitału zakładowego).” *WSA w Gdańsku w wyroku z 20 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 255/14:*

Tak samo, zatem wniesienie wkładów do spółki osobowej jak i pożyczka udzielona spółce przez jej wspólnika, w rozumieniu przepisów ustawy o PCC **stanowią "zmianę umowy spółki", które to zdarzenie (czynność) podlega podatkowi PCC.**

Za zmianę umowy spółki uważa się także (art. 1. ust 3 pkt 3 i pkt 4) :

- **przekształcenie lub łączenie spółek**, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego,
- **przeniesienie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej** z terytorium państwa niebędącego państwem członkowskim:
 - rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej, jeżeli jej siedziba nie znajduje się na terytorium państwa członkowskiego,
 - 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.

„(..) przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych tylko wówczas, gdy powoduje zwiększenie majątku spółki o cechach podwyższenia podstawy opodatkowania - art. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 w związku z art. 1 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Warunkiem opodatkowania jest **zwiększenie majątku spółki rozpatrywane w kontekście ogólnego warunku opodatkowania umów spółki, którym jest zwiększenie podstawy opodatkowania**. Stwierdzenie, że całkowita wartość majątku (księgowa, podatkowa, rynkowa) spółki komandytowej będzie równa wartości majątku spółki komandytowo-akcyjnej nie oznacza, że nie wzrosła podstawa opodatkowania w spółce komandytowej. (...)

Skoro do przekształcanej spółki (spółki komandytowej) jako wkład zostanie wniesiony majątek spółki przekształcanej (spółki komandytowo-akcyjnej) obejmujący wartości wcześniej nieopodatkowane, jak zyski zatrzymane z lat ubiegłych oraz zysk z roku bieżącego, to w tym zakresie doszło do zwiększenia majątku spółki przekształcanej o cechach podwyższenia podstawy opodatkowania.”

— wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 lipca 2014 r., III SA/Po 179/14

Zakres terytorialny – czy czynności poza terytorium RP podlegają opodatkowaniu?

Czynności cywilnoprawne podlegają podatkowi, **jeżeli ich przedmiotem są** (art. 1 ust. 4 i 5 ustawy o PCC):

- rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 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,
- w przypadku umowy spółki - jej zawarcie lub zmiana podlega PCC, **jeżeli w chwili dokonania czynności** na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej znajduje się w przypadku **spółki osobowej - siedziba tej spółki**, a w przypadku **spółki kapitałowej - rzeczywisty ośrodek zarządzania albo siedziba tej spółki** - jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

Zmiany od 2016!

W art. 1 dodany zostaje ust. 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.*

W brzmieniu dotychczas obowiązujących przepisów, aby podatek mógł zostać nałożony, obie rzeczy (lub prawa majątkowe) musiały znajdować się na terytorium naszego kraju.

CO NIE PODLEGA OPODATKOWANIU PCC

art. 2 ustawy o PCC

1. czynności cywilnoprawne w sprawach:

- alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia,
- ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, opieki społecznej, ulg określonych w przepisach szczególnych dla żołnierzy niezawodowych i osób odbywających służbę zastępczą oraz ich rodzin, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i osób objętych przepisami o szczególnych uprawnieniach dla kombatantów,
- wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, wyborów do Sejmu, Senatu i organów samorządu terytorialnego oraz referendum,
- powszechnego obowiązku obrony,
- zatrudnienia, świadczeń socjalnych i wynagrodzeń za pracę,
- nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej oraz zdrowia,
- podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami lub przepisom o autostradach płatnych,
- podlegających przepisom o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych,
- podlegających przepisom o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu;

2. umowy sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego zawieranej w związku z realizacją roszczeń wynikających z ograniczenia sposobu korzystania z nieruchomości na podstawie przepisów o ochronie środowiska;

Zmiany od 2016!

Objęcie zakresem opodatkowania umów sprzedaży zawieranych **w postępowaniu upadłościowym i egzekucyjnym**

Nowa regulacja **objęła zakresem** opodatkowania również umowy sprzedaży rzeczy zawierane w postępowaniu egzekucyjnym i upadłościowym, które do tej pory były wyłączone z zakresu opodatkowania PCC (uchyla się art. 2 pkt. 3 ustawy o PCC).

Wyłączenie czynności z podatkiem VAT

Art. 2 pkt 4 czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

- **opodatkowana podatkiem od towarów i usług,**
- zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:
 - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
 - umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych,

CO NIE PODLEGA OPODATKOWANIU PCC

Podatek od czynności cywilnoprawnych **nie wystąpi** w przypadku, gdy z tytułu tej czynności choćby jedna ze stron czynności była opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub z tego podatku zwolniona.

Podatek nie wystąpi zatem zarówno, gdy strona:

- wystawi fakturę z podstawową stawką podatku VAT,
- ze stawką zwolnioną;

lub też gdy oświadczy, że korzysta ze zwolnienia podmiotowego i faktycznie wykonuje te czynności jako podatnik zwolniony podmiotowo z VAT. Zasady tej nie stosuje się, tj. **zawsze podlegają PCC umowa spółki lub jej zmiany** – wyjątek na kolejnych slajdach.

Zmiany od 2016!

Nie podlegając PCC:

4) czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany:

- a) **w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług,**
- b) **jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem:**
 - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,
 - umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych

przyjęta została zasada, że zwolnienie od VAT tych czynności skutkuje ich opodatkowaniem podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a zatem wyłącznie efektywne opodatkowanie tych czynności VAT, stanowi podstawę do wyłączenia od opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W obecnym stanie prawnym występują wątpliwości, czy spełniony jest warunek do wyłączenia obowiązku zapłaty tego podatku, w przypadku gdy umowa sprzedaży lub zamiany nieruchomości lub praw wymienionych w art. 2 pkt 4 ustawy opodatkowana jest VAT jedynie w **pewnym zakresie, np. w zakresie części zbywanej nieruchomości.**

CO NIE PODLEGA OPODATKOWANIU PCC

Art. 2 pkt 6 Nie podlegają podatkowi: umowy spółki i ich zmiany związane z:

- łączeniem spółek kapitałowych,
- przekształceniem spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
- **wniesieniem do spółki kapitałowej, w zamian za jej udziały lub akcje:**
 - **przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części,**
 - udziałów lub akcji innej spółki kapitałowej dających w niej większość głosów albo kolejnych udziałów lub akcji, w przypadku gdy spółka, do której są wnoszone te udziały lub akcje, posiada już większość głosów.

Brak zwolnienia w przypadku wniesienia przedsiębiorstwa przez osobę fizyczną

„Zwolnienie z opodatkowania zmiany umowy spółki polegającej na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej) przysługuje jedynie w przypadku obejmowania takiego podwyższenia wkładem niepieniężnym w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa spółki kapitałowej albo udziałów lub akcji innej spółki kapitałowej. **Nie jest objęte tym zwolnieniem wniesienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną. Podwyższenie kapitału opodatkowane będzie na zasadach ogólnych.**”

– wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 listopada 2012 r., I SA/Wr 1163/12

CO NIE PODLEGA OPODATKOWANIU PCC

Udzielenie pożyczki- VAT czy PCC?

„Czynności polegające na udzielaniu pożyczek pieniężnych podlegających oprocentowaniu stanowią odpłatne świadczenie usług i podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Udzielanie pożyczek przez podatnika podatku od towarów i usług spełnia przesłanki uznania tych czynności za podlegające opodatkowaniu, niezależnie od częstotliwości i celu ich udzielenia, czy statusu nabywcy. **Bez znaczenia jest również czy świadczenie usług finansowych (udzielanie pożyczek) stanowi przedmiot działalności podatnika wymieniony we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej, czy rejestru KRS**”

Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 marca 2014 r. (IPPP1/443-190/14-2/Mpe)

Należy jednak zauważyć, że z wyroku NSA z dnia 30 maja 2012 r. (II FSK 2276/10) wynika, że nie zawsze udzielenie pożyczki stanowi świadczenie podlegającej opodatkowaniu, lecz zwolnionej od VAT usługi. Istotne jest to, aby świadczenie usługi pożyczki **nastąpiło w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu VAT**.

A zatem zdaniem NSA we wskazanym wyroku (jak również w części innych wyroków sądów administracyjnych) niekiedy udzielanie pożyczek przez podatników VAT nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Dotyczy to sytuacji, gdy udzielanie pożyczek ma charakter **jednorazowy czy incydentalny**.

POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

- art. 3 ustawy o PCC

Obowiązek podatkowy powstaje:

- z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej,
- z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną,
- z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki,
- z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody,
- z chwilą powołania się przez podatnika na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej - jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołuje się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania.

POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

- art. 3 ustawy o PCC

Nowość od 2016!

Odrębny moment powstania obowiązku przy tzw. pożyczce odnawialnej

Obowiązek podatkowy powstaje:

„pkt 1a) z chwilą każdorazowej wypłaty środków pieniężnych, jeżeli umowa pożyczki określa, że wypłata środków pieniężnych nastąpi niejednokrotnie i ich suma nie jest znana w chwili zawarcia umowy”

Wprowadzenie odrębnej normy określającej moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu umowy pożyczki odnawialnej w której ostateczna kwota pożyczki nie jest znana w chwili zawarcia umowy, zaś wypłata środków pieniężnych nastąpi niejednokrotnie.

Nieprecyzyjny przepis przejściowy, zgodnie z którym do opodatkowania czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał na podstawie dotychczasowej ustawy przed dniem wejścia w życie nowelizacji, stosuje się przepisy dotychczasowe, może budzić wątpliwości co do konieczności rozpoznania dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku wypłaty środków pieniężnych po 1 stycznia 2016 r. na podstawie umowy zawartej przed 1 stycznia 2016 r.

PODATNICY – art. 4 ustawy o PCC, na kim ciąży obowiązek zapłaty podatku

Podatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych są **osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej**, będące stronami czynności cywilnoprawnych, z tym iż podatnikiem jest przy:

- umowie sprzedaży - kupujący,
- umowie zamiany – strony czynności,
- umowie darowizny – obdarowany,
- umowie dożywocia - nabywca własności nieruchomości,
- umowie o dział spadku lub o zniesienie współwłasności - podmiot nabywający rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział w spadku lub we współwłasności,
- ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności - użytkownik lub nabywający prawo służebności,
- umowie pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego - biorący pożyczkę lub przechowawca,
- ustanowieniu hipoteki - składający oświadczenia woli o ustanowieniu hipoteki,
- umowie spółki cywilnej - wspólnicy, a przy pozostałych umowach spółki - spółka.

PODSTAWA OPODATKOWANIA – art. 6 ustawy o PCC

Podstawa opodatkowania określona jest w art. 6 ustawy odrębnie dla każdej czynności. Poniżej najistotniejsze z czynności:

- przy umowie sprzedaży - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego;
- przy umowie spółki:
 - przy zawarciu umowy - wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego,
 - przy wniesieniu lub podwyższeniu wkładów do spółki osobowej albo podwyższeniu kapitału zakładowego - wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy,
 - przy dopłatach - kwota dopłat,
 - przy pożyczce udzielonej spółce przez wspólnika - kwota lub wartość pożyczki,
 - przy oddaniu spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania - roczna wartość nieodpłatnego używania, którą przyjmuje się w wysokości 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania,
 - przy przekształceniu lub łączeniu spółek - wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia,
 - przy przeniesieniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej lub jej siedziby - wartość kapitału zakładowego;

PODSTAWA OPODATKOWANIA – art. 6 ustawy o PCC

Jak ustalić wartość rynkową?

Wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych **określa się na podstawie przeciętnych cen** stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów.

Jeżeli podatnik nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny.

Nie ma obowiązku posiadania formalnej wyceny

„Ustawodawca nie nakazał ani też nie zakazał stronom umowy sprzedaży ustalenia wartości nieruchomości przez rzeczoznawcę. Nie zmienia to faktu, że ustawa o PCC daje organom podatkowym prawo do kontrolowania i weryfikowania wartości podanej przez podatnika. **Jeśli odbiega ona od rynkowej, a podatnik nie chce jej zmienić do celów PCC, to organ ma prawo ją zakwestionować i ustalić, powołując do tego biegłego.**”

– wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 sierpnia 2013 r. I SA/Rz 467/13

Zmiana wartości rynkowej po wykonaniu czynności

„Podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych przy umowie zamiany stanowi wartość rynkowa akcji, od której przypadać będzie wyższy podatek. Należy podkreślić, iż wartość rynkowa akcji musi być określona na dzień dokonania czynności (zawarcia umowy zamiany). Na wartość rynkową przedmiotu transakcji nie mogą wpływać zarówno zdarzenia jakie miały miejsce przed dniem dokonania czynności, jak i po tym dniu.

Innymi słowy, **na wysokość podstawy opodatkowania nie mają wpływu wcześniejsze jak i późniejsze zdarzenia powodujące wzrost lub obniżenie wartości rynkowej przedmiotu zamiany.** Jeżeli zatem po dniu dokonania czynności (zawarcia umowy zamiany) wartość rynkowa przedmiotu zamiany wzrosła Organ podatkowy nie będzie wzywał podatnika do uiszczenia wyższej kwoty podatku na skutek wzrostu podstawy opodatkowania. Podobnie, jeżeli po dniu dokonania czynności wartość rynkowa przedmiotu zamiany uległa obniżeniu, wówczas również podatnik nie ma podstaw do żądania stwierdzenia nadpłaty w podatku.”

- *DIS w Warszawie w interpretacji z 18 grudnia 2012 r., sygn. IPPB2/436-495/12-4/MZ*

STAWKI PODATKU – art. 7 ustawy o PCC

Stawki podatku określone są odrębnie dla każdej czynności (art. 7 ustawy), w tym m.in. wynoszą:

- od umowy sprzedaży:
 - nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego oraz prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym **2%**,
 - innych praw majątkowych **1%**,
- od ustanowienia hipoteki:
 - a) na zabezpieczenie wierzytelności istniejących - od kwoty zabezpieczonej wierzytelności - 0,1%,
 - b) na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej - 19 zł;
- od umowy pożyczki oraz depozytu nieprawidłowego **2%, (z zastrzeżeniem przypadków, do których ma zastosowanie stawka 20 %)**,
- od umowy spółki **0,5%**.

Stawka 20 % przy niektórych zdarzeniach związanych z pożyczką

Ponadto ustawodawca ustalił 20 % stawkę podatku od umowy **pożyczki, depozytu nieprawidłowego, użytkowania nieprawidłowego**, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego:

- podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany, a należny podatek od tych czynności nie został zapłacony,
- biorący pożyczkę, o którym mowa w art. 9 pkt 10 lit. b ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (osoba najbliższa: małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha), powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

ZWOLNIENIA OD PODATKU

art. 8 – zwolnienie podmiotowe

Zwalnia się od podatku strony czynności cywilnoprawnych:

- państwa obce, ich przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i siły zbrojne, międzynarodowe organizacje i instytucje oraz ich oddziały i przedstawicielstwa, korzystające na podstawie ustaw, umów lub powszechnie uznanych zwyczajów międzynarodowych z przywilejów i immunitetów, a także członków ich personelu i inne osoby zrównane z nimi, jeżeli nie są one obywatelami polskimi i nie mają miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - pod warunkiem wzajemności,
- organizacje pożytku publicznego, jeżeli dokonają czynności cywilnoprawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego w rozumieniu przepisów o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- jednostki samorządu terytorialnego,
- Skarb Państwa,
- osoby nabywające na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny, wózki inwalidzkie, motorowery, motocykle lub samochody osobowe, zaliczone, w rozumieniu przepisów o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, do grupy osób o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności bez względu na rodzaj schorzenia, oraz osoby o lekkim stopniu niepełnosprawności w związku ze schorzeniami narządów ruchu,
- Agencję Rezerw Materiałowych.

ZWOLNIENIA OD PODATKU

art. 9 – zwolnienie przedmiotowe (wybrane)

Ponadto zwania się od podatku, m.in. czynności:

- sprzedaż walut obcych,
- przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, **z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast**, w drodze umów:
 - sprzedaży,
 - dożywocia,
 - dział spadku - w części dotyczącej spłat lub dopłat,
 - zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat,
 - darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,
 - zamiany - do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi,
- pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy,
- **sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1.000 zł,**

ZWOLNIENIA OD PODATKU

art. 9 – zwolnienie przedmiotowe (wybrane)

- pożyczki udzielane w formie pieniężnej na podstawie umowy zawartej między osobami, o których mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768), w wysokości przekraczającej kwotę wolną od podatku, określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, pod warunkiem:
 - złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności,
 - udokumentowania otrzymania przez biorącego pożyczkę pieniędzy na rachunek bankowy, albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym,
- **pożyczki udzielane na podstawie umowy zawartej między osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej do wysokości kwoty niepodlegającej opodatkowaniu** - na zasadach określonych w przepisach o podatku od spadków i darowizn,
- pożyczki udzielane na podstawie umowy zawartej między innymi podmiotami niż osoby, o których mowa w dwóch powyższych przepisach (zaliczone do I grupy podatkowej), do łącznej wysokości nieprzekraczającej kwoty 5.000 zł od jednego podmiotu i 25.000 zł od wielu podmiotów - w okresach 3 kolejnych lat kalendarzowych, począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r.,
- **pożyczki udzielane przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej**

ZWOLNIENIA OD PODATKU
art. 9 – zwolnienie przedmiotowe – zmiana
od 1 stycznia 2016r.

Nowość od 2016!

w art. 9:

a) pkt 2 otrzymuje brzmienie:

b) w pkt 10 w lit. b tiret pierwsze i drugie otrzymują brzmienie:

„– złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności, **z wyłączeniem przypadku, gdy umowa została zawarta w formie aktu notarialnego,**

ZWOLNIENIA OD PODATKU
art. 9 – zwolnienie przedmiotowe – zmiana
od 1 stycznia 2016r.

Nowość od 2016!

- **Ograniczenie zwolnienia z PCC od umowy przeniesienia własności gospodarstwa rolnego.** Skorzystanie ze zwolnienia zostanie ograniczone jedynie do sytuacji, w których łącznie:
 - przeniesienie własności jest dokonywane w formie umowy sprzedaży,
 - nabywana nieruchomość utworzy lub wejdzie w skład już istniejącego gospodarstwa rolnego o powierzchni nie mniejszej niż 11 ha i nie większej niż 300 ha oraz
 - gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 następnych lat.

Zgodnie z obowiązującymi dzisiaj regulacjami, zwolnieniem jest objęte przeniesienie własności nieruchomości, pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabywane grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzyły gospodarstwo rolne lub weszły w skład gospodarstwa rolnego, będącego własnością nabywcy.

ZWOLNIENIA OD PODATKU
art. 9 – zwolnienie przedmiotowe
(wybrane)

Zwolnione z PCC są umowy spółki i ich zmiany:

- a) związane z przekształceniem lub łączeniem spółek w części wkładów do spółki albo kapitału zakładowego, **których wartość była uprzednio opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych** lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska albo od których zgodnie z prawem państwa członkowskiego podatek nie był naliczany,
- b) związane z podwyższeniem kapitału zakładowego pokrytego z niezwróconych wspólnikom lub akcjonariuszom dopłat albo z niezwróconej pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wspólnika lub akcjonariusza, które były uprzednio opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych lub podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż Rzeczpospolita Polska,
- c) związane z podwyższeniem kapitału zakładowego w części dotyczącej wartości, o którą obniżono kapitał zakładowy w następstwie strat poniesionych przez spółkę kapitałową, pod warunkiem że podwyższenie kapitału zakładowego następuje w okresie 4 lat po jego obniżeniu,

OBOWIĄZKI PODATNIKÓW – art. 10

Podatnicy obowiązani są do złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w **terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego oraz obliczyć i wpłacić podatek w tym terminie**, z wyłączeniem przypadków, gdy podatek jest pobierany przez płatnika (notariusza) od czynności cywilnoprawnych dokonanych w formie aktu notarialnego.

Wzór deklaracji określony jest w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 234, poz. 1577).

Deklarację PCC-3 składają podatnicy zobowiązani jednocześnie do zapłaty podatku, z wyjątkiem przypadku o którym mowa w art. 9 pkt. 10 lit. b ustawy, tj. zwolnienia z podatku pożyczek udzielonych między osobami najbliższymi, gdzie zastosowanie zwolnienia jest uwarunkowane m.in. złożeniem deklaracji PCC-3.

Zwrot podatku – art. 11

Art. 11. 1. Podatek, z zastrzeżeniem ust. 2, podlega zwrotowi, jeżeli:

- 1) uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna);
- 2) nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej;
- 4) podwyższenie kapitału spółki nie zostanie zarejestrowane lub zostanie zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale - w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców;
- 5) nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej.

2. Podatek nie podlega zwrotowi po upływie 5 lat od końca roku, w którym został zapłacony.

Zwrot podatku PCC - art. 11

Nowość od 2016!

wprowadza się art. 11 ust. 1 pkt 3a *„spółka nie została zarejestrowana w rejestrze przedsiębiorców lub wysokość kapitału zakładowego spółki kapitałowej została zarejestrowana w kwocie niższej niż określała umowa spółki – w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym i podatkiem należnym”*. Pojawienie się nowej przesłanki uzasadnia dotychczasowa praktyka wskazująca na lukę w tym zakresie.

Jak wskazano bowiem w uzasadnieniu do omawianej zmiany zgodnie z przepisami upcc podatek od czynności cywilnoprawnych od umowy spółki należy zapłacić w ciągu 14 dni od dnia zawarcia umowy. W przypadku zawarcia umowy spółki w formie aktu notarialnego, notariusz jako płatnik pobiera należny podatek. Spółka ta podlega następnie rejestracji w rejestrze przedsiębiorców.

Zwrot podatku PCC - art. 11

Nowość od 2016!

W art. 11 ustawy, ustawodawca wskazał przesłanki do dokonania zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. W zakresie umowy spółki podatek podlega zwrotowi w dwóch przypadkach, tj. jeżeli podwyższenie kapitału spółki nie zostało zarejestrowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale – w części stanowiącej różnicę między podatkiem zapłaconym a podatkiem należnym od podwyższenia kapitału ujawnionego w rejestrze przedsiębiorców.

W związku z tym, zwrot podatku nie może być faktycznie dokonany, w **przypadku gdy spółka nie została zarejestrowana lub gdy kapitał zakładowy spółki kapitałowej został zarejestrowany w wysokości niższej niż przewidywała umowa spółki**. Dochodzi więc do sytuacji, w których podatek od czynności cywilnoprawnych został uiszczony, a spółka nie powstała albo spółka kapitałowa została zarejestrowana z niższym kapitałem zakładowym. Zasadne zatem jest rozszerzenie katalogu przesłanek do dokonania zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych o wyżej wskazane przypadki.

**Właściwość miejscowa organów
podatkowych
- art. 12**

Nowość od 2016!

Właściwość miejscowa organów podatkowych

W ramach art. 12 ustawodawca określa właściwość miejscową organów podatkowych.

Modyfikacje wprowadzają określenie, że w przypadku ustanowienia hipoteki właściwy będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę składającego oświadczenie woli o ustanowieniu tego prawa, a w przypadku gdy oświadczenie woli składane jest przez kilka podmiotów – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę jednego z tych podmiotów (kwestia ta została wprost wprowadzona do art. 12, aby uniknąć wątpliwości w tym zakresie).

**Właściwość miejscowa organów
podatkowych
- art. 12**

Nowość od 2016!

w art. 12

ust. 2 otrzymuje brzmienie:

*„2. Jeżeli nie można ustalić właściwości miejscowej organu podatkowego w sposób, o którym mowa w ust. 1 i 3 – właściwym organem podatkowym jest naczelnik **Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.**”*

Zmienia się też częściowo właściwość miejscowa organów. W świetle obecnego stanu prawnego, gdy nie można ustalić właściwości miejscowej na podstawie przepisów prawa podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo jest Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście. Celowe wydaje się aby organ ten był właściwy **także zamiast Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście we wszystkich przypadkach**, gdy nie można ustalić właściwego organu podatkowego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 12 ust. 3 ustawy).

**Podatek od czynności
cywilnoprawnych**



Dziękuję za uwagę!

Jakub Boberski
Doradca podatkowy
Nr wpisu 10377

Tax Advisors Group. Sp. z o.o.
jakub.boberski@taxagroup.pl