

Podatek od czynności cywilnoprawnych

Mariusz Cieśla

Wisła 04-05 czerwca 2011

1. Czynności opodatkowane - zakres umów opodatkowanych PCC

W myśl ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (jt. Dz. U. 101/2010 poz. 649 ze zm.) podatkowi podlegają czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 ust. 1 ww ustawy zmiany tych umów wymienionych w tym przepisie oraz orzeczenia sądów i ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak podlegające opodatkowaniu czynności cywilnoprawne.

Czynności te podlegają opodatkowaniu w przypadku gdy rzeczy nimi objęte znajdują się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane są na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. A contrario, nie podlegają podatkowi wszystkie rzeczy i prawa majątkowe znajdujące się lub wykonywane zagranicą. Jest to logiczne, gdyż w takim przypadku podlegają one opodatkowaniu krajów w których się znajdują lub są wykonywane. Jednak zasada ta nie jest uniwersalna, gdyż w pewnych warunkach powyższe rzeczy i prawa będą opodatkowane w Polsce. Decyduje status ich nabywcy oraz miejsce wykonania czynności.. Są one opodatkowane w Polsce tylko wtedy, gdy nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i czynność cywilnoprawna została dokonana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Sprzedaż

Opodatkowaniu PCC podlega umowa sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych. Oznacza to, że nie tylko umowa sprzedaży w rozumieniu Kodeksu cywilnego, ale również umowa zbycia (cesji) praw majątkowych stanowi umowę sprzedaży w rozumieniu przepisów PCC, i w związku z tym również podlega opodatkowaniu.

Podstawę opodatkowania przy umowie sprzedaży stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego. W przypadku sprzedaży wartość nakładów nie umniejsza podstawy opodatkowania. Cena powinna bowiem odzwierciedlać wartość przedmiotu umowy wraz z nakładami.

W przypadku współwłasności podstawa opodatkowania to cena za udział (wartość rynkowa udziału) we współwłasności, a nie odpowiednia część ceny za całość (wartości rynkowej całości). To istotna informacja, bowiem całość można sprzedać drożej, niż - proporcjonalnie - udział.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy).

Jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności (np. z umowy przedwstępnej), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność (ostatecznej umowy sprzedaży). Obowiązek podatkowy ciąży na kupującym.

Stawki PCC od umowy sprzedaży wynoszą:

2 % - od 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;

1 % - od innych praw majątkowych.

Zamiana

Opodatkowaniu PCC podlega umowa zamiany rzeczy lub praw majątkowych. Podstawę opodatkowania przy umowie zamiany stanowi:

przy zamianie lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego na taki lokal lub prawo do lokalu - różnica wartości rynkowych zamienianych lokali lub praw do lokali;

w pozostałych przypadkach - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, od którego przypada wyższy podatek.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy).

Jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności (np. z umowy przedwstępnej), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność (ostatecznej umowy sprzedaży).

Obowiązek podatkowy ciąży na stronach czynności cywilnoprawnych. Bez względu na to, jak strony umówiły się, urząd może żądać zapłaty od obu stron. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach albo na stronach umowy zamiany, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są odpowiednio te podmioty, strony umowy zamiany.

Stawki PCC od umowy zamiany wynoszą:

2 % - przy przeniesieniu własności 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,

1% - przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych.

Podatek według określonej stawki należy naliczyć odpowiednio od różnic wartości rynkowej albo od wartości rynkowej przedmiotu o wyższej wartości, a w przypadku zamiany przedmiotów, do których stosuje się różne stawki, należy zastosować do całości stawkę wyższą.

Pożyczka

W rozumieniu Kodeksu cywilnego przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. Pożyczka zobowiązująca pożyczkobiorcę do zwrotu nie takich samych przedmiotów, ale tych samych przedmiotów, stanowiąca tzw. depozyt nieprawidłowy, również podlega PCC.

Opodatkowanie pożyczki udzielonej spółce osobowej przez wspólnika określa się na takich zasadach, jak przy umowie spółki. Przez spółkę osobową rozumiemy spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną.

Podstawę opodatkowania przy umowie pożyczki stanowi kwota pożyczki, albo wartość przedmiotu pożyczki gdy przedmiotem umowy nie są pieniądze.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej czyli zawarcia umowy. Obowiązek podatkowy ciąży na biorącym pożyczkę.

Istnieje podobno sprytny sposób na ominięcie podatku od czynności cywilnoprawnych. Spotkałem się z twierdzeniem klienta, że zamiast płacić 2 % PCC od pożyczki, warto wystawić i sprzedać weksel własny, nie płacąc podatku od czynności cywilnoprawnych. Wydaje mi się jednak, że rozwiązanie takie jest ryzykowne, choć rzeczywiście każdy może wystawić weksel własny o charakterze abstrakcyjnym i sprzedać go innemu podmiotowi. Z punktu widzenia PCC, sytuacja tak nie podlega opodatkowaniu jak umowa pożyczki, może jednak być potraktowana jak sprzedaż. Z punktu widzenia podatku dochodowego kwota otrzymana za weksel byłaby przychodem, spłata weksla wraz z odsetkami kosztem. Skoro podatnik sprzedaje weksel, to kupujący zapłaciłby podatek od czynności cywilnoprawnych w stawce obowiązującej dla sprzedaży tj. 1%. Jednak w ostatecznym rozrachunku podatnik sprzedający podatkowo wyszedłby dużo gorzej niż przy umowie pożyczki. Zapłaciłby podatek w stawce podatku dochodowego od całej wartości weksla, odzyskując go dopiero po wykupie weksla.

Często jest tak, że weksel zabezpiecza jakąś inną transakcję np. umowę pożyczki właśnie, wówczas sama umowa pożyczki zabezpieczona wekslem podlegać będzie podatkowi.

Poniżej interpretacja w sprawie weksla własnego.

Interpretacja indywidualna sygnatura IBPB2/436-69/08/MZ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Istota interpretacji: Czy wystawienie i sprzedaż weksla własnego skutkuje powstaniem obowiązku

w podatku od czynności cywilnoprawnych?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007r. Nr 112, poz. 770) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 18 marca 2008r. (data wpływu do tut. Biura ? 31 marca 2008r.) uzupełnionym w dniu 14 maja 2008r., o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie ustalenia czy wystawienie i sprzedaż weksla własnego skutkuje powstaniem obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych- jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 31 marca 2008r. wpłynął do tut. Biura ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie m.in. ustalenia czy wystawienie i sprzedaż weksla własnego skutkuje powstaniem obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych.

W związku z brakami formalnymi wniosku pismem z dnia 29 kwietnia 2008r. Znak: IBPB2/436-69/08/MZ wezwano do jego uzupełnienia. Pismo uzupełniające wpłynęło do tut. Biura w dniu 19 maja 2008r.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca chcąc pozyskać środki pieniężne na bieżącą działalność spółki zamierza wystawić i sprzedać weksel własny z określoną datą wykupu oraz z dyskontem określonym w formie stopy procentowej. Nabywcą weksla będzie udziałowiec spółki (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą), który posiada ponad 25% udziałów.

W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie:

Czy wystawienie i sprzedaż weksla własnego skutkuje powstaniem obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych...

Zdaniem wnioskodawcy, emisja i sprzedaż weksli własnych nie skutkuje powstaniem obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera zamknięty katalog czynności podlegających temu podatkowi, zaś emisja i sprzedaż weksla nie zostały w tym katalogu wymienione przez ustawodawcę.

Wystawienie i sprzedaż weksla w omawianym przypadku jest samoistnym stosunkiem

zobowiązaniowym, który nie zabezpiecza innego zobowiązania, lecz pełni funkcję ?kredytową?.

Na tle przedstawionego zdarzenia przyszłego, stwierdzam, co następuje.

Weksel należy do zbiorczej kategorii, jaką są papiery wartościowe na zlecenie, legitymujące osobę wymienioną w dokumencie oraz każdego na kogo prawa zostały przeniesione przez indos do wszelkich praw wynikających z weksla.

Zgodnie z zapisami ustawy z dnia 28 kwietnia 1936r. Prawo wekslowe (Dz. U. z 1936r. Nr 37, poz. 282 ze zm.) weksel jest dokumentem istnienia zobowiązania osób, które go podpisały, a osobą uprawnioną do realizacji praw majątkowych wskazanych na wekslu jest jego prawny posiadacz. Prawo wekslowe rozróżnia pojęcia weksla trasowanego i weksla własnego.

Przepis art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 09 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2007r. Nr 68, poz. 450 ze zm.) zawiera zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy podatkowi temu podlegają następujące czynności cywilnoprawne:

- umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych,
- umowy pożyczki,
- 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 (akty założycielskie).

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają też zmiany ww. umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne (art. 1 ust. 1 pkt. 2 i 3 ww. ustawy).

Jak wskazano powyżej, przepis art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zawiera zamknięty katalog czynności, których dokonanie powodować będzie konieczność zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Tym samym, jeżeli dana czynność nie została wymieniona w ustawowym katalogu nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem nawet, jeśli wywołuje skutki gospodarcze takie same lub podobne do tych, które zostały w katalogu wymienione.

Z powyższego wynika, iż samo wystawienie weksla nie jest czynnością wymienioną w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, a zatem wystawienie weksla o ile następuje zgodnie z przepisami prawa wekslowego nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych mogą podlegać natomiast czynności cywilnoprawne, w związku z zawarciem których wystawiony jest weksel, o ile są to czynności wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że wnioskodawca chcąc pozyskać środki pieniężne na bieżącą działalność zamierza wystawić i sprzedać weksel własny. Nabywcą będzie udziałowiec spółki.

Należy zauważyć, że weksel własny jest papierem wartościowym posiadającym części składowe ściśle przez prawo wekslowe przepisane, w którym wystawca dokumentu sam przyrzeka zapłatę sumy wekslowej.

Wystawiając weksel własny wystawca przyjmuje odpowiedzialność za zapłatę sumy wekslowej, tj. za to, że sam ją zapłaci. Zobowiązanie wekslowe odrywa się od sytuacji faktycznej, która była podstawą wystawienia i wręczenia weksla, nabierając charakteru samodzielnego i abstrakcyjnego, tj. oderwanego od podstawy gospodarczej, która spowodowała jego wystawienie.

Okoliczność, że zobowiązanie wekslowe jest abstrakcyjne nie oznacza jednak, że nie istniała podstawa gospodarcza wystawienia weksla. Weksel pełni różne funkcje gospodarcze np. może być środkiem płatniczym spełniającym w pewnym sensie funkcję surogatu pieniądza (zapłata wekslem za towar), może również spełniać funkcję kredytową pozwalającą na dokonywanie różnorodnych transakcji bez konieczności natychmiastowej zapłaty gotówką albo funkcję gwarancyjną jako zabezpieczenie spłaty kredytu, pożyczki.

Z treści wniosku wynika, że wnioskodawca zamierza wystawić weksel i go sprzedać. Wynika z tego, że w związku z wystawieniem weksla wnioskodawca będący spółką kapitałową pozyska środki pieniężne od własnego udziałowca. Zdaniem wnioskodawcy będzie miała miejsce umowa sprzedaży.

Należy więc wyjaśnić, że kwestie związane z wystawieniem weksli i obrotem nimi nie są regulowane przepisami prawa podatkowego, a tym samym Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działając w imieniu Ministra Finansów nie jest upoważniony do interpretacji przepisów normujących zagadnienia związane z wystawianiem weksli i obrotem nimi.

Wobec tego, jeżeli w świetle przepisów ustawy Prawo wekslowe oraz ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. ? Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) jest możliwe zawarcie umowy sprzedaży weksla własnego i zawarta umowa będzie umową spełniającą przesłanki określone w art. 535 Kodeksu cywilnego czynność taka będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż jak już wskazano powyżej podatkowi temu podlegają m.in. umowy sprzedaży praw majątkowych.

Podstawę opodatkowania przy umowie sprzedaży w myśl art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c) ustawy o podatku

od czynności cywilnoprawnych stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b) ww. ustawy stawka podatku wynosi 1%, a stosownie do art. 4 pkt 1 tej ustawy obowiązek podatkowy spoczywa na kupującym.

Należy dodatkowo wyjaśnić, że jeżeli wystawienie weksła łączy się z czynnością cywilnoprawną wynikającą z podstawy gospodarczej wystawienia weksła, czyli pierwotnej przyczyny wystawienia tego weksła to chociaż samo wystawienie weksła nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, podatkowi temu może natomiast podlegać pierwotna czynność cywilnoprawna, o ile jest jedną z czynności wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu ? do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ? Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach ? art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.

Stawka PCC od umowy pożyczki wynosi 2%. Jeżeli jedna ze stron czynności cywilnoprawnej jest zwolniona od podatku, stawki podatku obniża się o 50 %.

Depozyt nieprawidłowy

Opodatkowaniu PCC podlega umowa depozytu nieprawidłowego. Jeżeli z przepisów szczególnych albo z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku, stosuje się odpowiednio przepisy o pożyczce. To właśnie jest depozyt nieprawidłowy, w zasadzie zrównany dla celów PCC z umową pożyczki. Podstawę opodatkowania przy umowie depozytu nieprawidłowego stanowi kwota depozytu, albo wartość przedmiotu depozytu (gdy przedmiotem umowy nie są pieniądze).

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy).

Obowiązek podatkowy ciąży na przechowawcy (przechowującym) tak jak na biorącym pożyczkę.

Darowizna

Opodatkowaniu PCC podlega umowa darowizny. Nie podlega ona jednak opodatkowaniu w takim zakresie, w jakim przysporzenie nie łączy się z jakimiś obowiązkami obdarowanego. Jeżeli darczyńca po prostu daje wolny od zobowiązań przedmiot - to taka umowa darowizny opodatkowaniu PCC nie podlega.

Podstawę opodatkowania przy umowie darowizny stanowi wartość długów i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez obdarowanego.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy).

Obowiązek podatkowy ciąży na obdarowanym.

Stawki PCC od umowy darowizny wynoszą:

2 % - przy przeniesieniu własności 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,

1% - przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych.

Dożywocie

Opodatkowaniu PCC podlega umowa dożywocia. Umowa dożywocia to umowa przenosząca własność nieruchomości w zamian za dożywotnie świadczenia, m. in. za użytkowanie czy służebności. Jest to umowa odpłatna, gdyż zapłatą za nabycie nieruchomości jest właśnie ustanowienie dożywocia.

Podstawę opodatkowania przy umowie dożywocia stanowi wartość rynkowa nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego, bez względu na wartość świadczeń przyrzeczonych dożywnikowi.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy).

Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności nieruchomości.

Stawki PCC od umowy dożywocia wynoszą:

2 % - przy przeniesieniu własności 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,

1% - przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych.

Hipoteka

Opodatkowaniu PCC podlega ustanowienie hipoteki.

Podstawę opodatkowania przy ustanowieniu hipoteki stanowi kwota zabezpieczonej wierzytelności. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki.

Obowiązek podatkowy ciąży na składającym oświadczenia woli o ustanowieniu hipoteki.

Stawki PCC od ustanowienia hipoteki wynoszą:

- na zabezpieczenie wierzytelności istniejących - od kwoty zabezpieczonej wierzytelności 0,1 %,
- na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej 19 zł.

Odpłatne użytkowanie

Opodatkowaniu PCC podlega ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego.

Rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie). Użytkowanie to nie najem czy dzierżawa, ale ograniczone prawo rzeczowe. Użytkowanie nieprawidłowe dotyczy pieniędzy albo innych rzeczy określonych co do gatunku.

Podstawę opodatkowania przy ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego użytkowania, stanowi wartość świadczeń użytkownika za okres, na jaki prawo to zostało ustanowione.

Jeżeli z treści czynności cywilnoprawnych wynika prawo żądania świadczeń, które nie mogą być oznaczone pod względem wielkości w chwili zawierania umowy, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania świadczeń. Organ podatkowy może jednak, za zgodą stron, przyjąć do podstawy opodatkowania prawdopodobną sumę wszystkich świadczeń za okres trwania czynności

W przypadku zawarcia umowy na czas nieokreślony, podstawę opodatkowania może stanowić zgodnie z oświadczeniem (wyborem) podatnika:

wartość świadczeń za lat 10 albo

wartość świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy.

W przypadku zmiany umowy podstawę opodatkowania stanowi:

przy przedłużeniu okresu, na jaki zawarto umowę - wartość świadczeń ustalona według zasad opisanych wyżej;

przy podwyższeniu wartości świadczeń - różnica wartości świadczeń według zasad opisanych wyżej.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy), chyba że dokonano wyboru ustalenia podstawy opodatkowania według wartości świadczeń

należnych w miarę wykonywania umowy - wtedy odpowiednio z chwilą spełnienia świadczenia.
Obowiązek podatkowy ciąży na użytkowniku.

Odpłatna służebność

Opodatkowaniu PCC podlega odpłatne ustanowienie służebności. Nieruchomość można obciążyć na rzecz właściciela innej nieruchomości (nieruchomości władnącej) prawem, którego treść polega bądź na tym, że właściciel nieruchomości władnącej może korzystać w oznaczonym zakresie z nieruchomości obciążonej, bądź na tym, że właściciel nieruchomości obciążonej zostaje ograniczony w możliwości dokonywania w stosunku do niej określonych działań, bądź też na tym, że właścicielowi nieruchomości obciążonej nie wolno wykonywać określonych uprawnień, które mu względem nieruchomości władnącej przysługują na podstawie przepisów o treści i wykonywaniu własności (służebność gruntowa). Nieruchomość można obciążyć na rzecz oznaczonej osoby fizycznej prawem, którego treść odpowiada treści służebności gruntowej (służebność osobista).

Podstawę opodatkowania przy ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego użytkowania, stanowi wartość świadczeń osoby, na rzecz której służebność ustanowiono, za okres, na jaki prawo to zostało ustanowione.

Jeżeli z treści czynności cywilnoprawnych wynika prawo żądania świadczeń, które nie mogą być oznaczone pod względem wielkości w chwili zawierania umowy, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania świadczeń. Organ podatkowy może jednak, za zgodą stron, przyjąć do podstawy opodatkowania prawdopodobną sumę wszystkich świadczeń za okres trwania czynności

W przypadku zawarcia umowy na czas nieokreślony, podstawę opodatkowania może stanowić zgodnie z oświadczeniem (wyborem) podatnika:

- wartość świadczeń za lat 10 albo
- wartość świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy.

W przypadku zmiany umowy podstawę opodatkowania stanowi:

- przy przedłużeniu okresu, na jaki zawarto umowę - wartość świadczeń ustalona według zasad opisanych wyżej;
- przy podwyższeniu wartości świadczeń - różnica wartości świadczeń według zasad opisanych wyżej.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy), chyba że dokonano wyboru ustalenia podstawy opodatkowania według wartości świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy - wtedy odpowiednio z chwilą spełnienia świadczenia.

Obowiązek podatkowy ciąży na nabywającym prawo służebności.
Stawka PCC od odpłatnego ustanowienia służebności wynosi 1 %.

Dział spadku

Opodatkowaniu PCC podlega umowa o dział spadku w części dotyczącej spłat lub dopłat. Dział spadku bez dopłat i spłat nie podlega opodatkowaniu PCC. Podstawę opodatkowania przy umowie o dział spadku stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału w spadku.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy), albo z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody sądowej.

Obowiązek podatkowy ciąży na na podmiocie nabywającym rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział w spadku.

Stawki PCC od od umów o dział spadku wynoszą:

2 % - przy przeniesieniu własności 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;

1 % - przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych.

Zniesienie współwłasności

Opodatkowaniu PCC podlega umowa o zniesienie współwłasności w części dotyczącej spłat lub dopłat. Zniesienie współwłasności bez dopłat i spłat nie podlega opodatkowaniu PCC.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy) lub z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody.

Obowiązek podatkowy ciąży na na podmiocie nabywającym rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział we współwłasności.

Podstawę opodatkowania przy umowie o zniesienie współwłasności stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności.

Stawki PCC od od umów o zniesienie współwłasności wynoszą:

2 % - przy przeniesieniu własności 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;

1 % - przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych.

Faktyczne dokonanie czynności cywilnoprawnej

Opodatkowaniu podlegają rzeczywiście wykonane czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 ww ustawy, niezależnie od tego czy doszło do skutecznego zrealizowania ich treści. Jeżeli strony np. zawarły umowę pożyczki, to mimo nie zrealizowania zobowiązań wynikających z tej umowy, podatek staje się należny. Zasada ta obowiązuje również w drugą stronę. Pomimo powołania się na czynność w jakimś innym akcie, nie można opodatkować czynności, której strony nie dokonały. Poniższy wyrok sądu potwierdza, iż co do zasady, opodatkowaniu podlega czynność zawarcia umowy pożyczki, nie zaś jej domniemanie. W przedmiotowej sprawie organy skarbowe na podstawie aktu notarialnego ustanowienia hipoteki kaucyjnej na zabezpieczenie pożyczki do jakiej miało dojść wcześniej między stronami wydały decyzję o podatku od czynności cywilnoprawnych. Sąd nie przychylił się do stanowiska organów skarbowych i decyzję uchylił.

I SA/Gd 607/10 - Wyrok WSA w Gdańsku data orzeczenia 2010-11-03

(...)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Ewa Kwarcińska, Sędziowie Sędzia WSA Danuta Oleś (spr.), Sędzia NSA Alicja Stępień, Protokolant Starszy Sekretarz Sądowy Joanna Mierzejewska, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 3 listopada 2010 r. sprawy ze skargi U.Ł. i G.Ł. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 16 kwietnia 2010 r., nr [...] w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych 1. uchyła zaskarżoną decyzję; 2. określa, że zaskarżona decyzja nie może być wykonana; 3. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej na rzecz skarżących kwotę 259,40 (dwieście pięćdziesiąt dziewięć 40/100) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.

Uzasadnienie

Przedmiotem skargi wniesionej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku przez U.Ł. i G.Ł. jest decyzja Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 16 kwietnia 2010 r. uchylająca w części decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 17 grudnia 2009 r. i ustalająca podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie 5.507 zł.

Podstawą wydania zaskarżonego rozstrzygnięcia był następujący stan faktyczny:

W dniu 1 grudnia 2006 r. przed notariuszem sporządzony został akt notarialny rep. A nr [...] zatytułowany "Oświadczenia o ustanowieniu hipoteki i użytkowania", z którego treści wynikało, że U.Ł. jest dłużnikiem G.Ł. z tytułu zaciągnięcia w dniu 27 listopada 2006 r. pożyczki na kwotę 285.000 zł. W celu zabezpieczenia wszystkich wierzytelności G.Ł. mogących powstać z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy pożyczki, U.Ł. ustanowiła na stanowiącej jej własność nieruchomości zabudowanej, położonej w S. przy ulicy [...], hipotekę kaucyjną do kwoty 350.000 zł. Z aktu notarialnego wynika też, że kwota pożyczki zostanie wypłacona pożyczkobiorcy w

terminie 14 dni od chwili dokonania w dziale IV księgi wieczystej wzmianki o wniosku o wpis hipoteki ustanowionej tym.

W odpowiedzi na pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z dnia 15 września 2009 r. wzywające do złożenia deklaracji PCC, G.Ł. stawił się w organie podatkowym i oświadczył, iż nie będzie składał deklaracji, gdyż do zawarcia umowy pożyczki nie doszło, na co przedłoży stosowne dokumenty.

Z uwagi na niezłożenie deklaracji i nieuiszczenie należnego podatku od czynności cywilnoprawnych, postanowieniem z dnia 13 listopada 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie wymiaru podatku od czynności cywilnoprawnych.

Następnie decyzją z dnia 17 grudnia 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego

w S. na podstawie art. 4 pkt 1 i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r.

o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm., dalej jako "u.p.c.c.") ustalił U.Ł. i G.Ł. solidarne zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie 5.700 zł.

Do podstawy opodatkowania organ pierwszej instancji - stosownie do treści art. 6 ust. 1 pkt 7 u.p.c.c. - przyjął kwotę pożyczki wynikającą z aktu notarialnego z dnia 1 grudnia 2006 r., tj. 285.000 zł i zastosował 2% stawkę podatkową.

W odwołaniu z dnia 15 stycznia 2010 r. U.Ł. i G.Ł., zakwestionowali powyższe rozstrzygnięcie oraz wnieśli o cofnięcie i umorzenie przedmiotowej decyzji, zarzucając jej naruszenie art. 11 ust. 1 pkt 1, pkt 2 i pkt 5 u.p.c.c. Odwołujący się podnieśli m.in., iż błędnie jest wniosek organu o zawarcie przez strony umowy pożyczki, bowiem w akcie notarialnym użyto nieprecyzyjnego sformułowania "z tytułu zaciągnięcia w dniu 27 listopada 2006 r. pożyczki".

Po rozpatrzeniu odwołania Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z dnia 16 kwietnia 2010 r. uchylił w części decyzję organu pierwszej instancji i ustalił podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie 5.507 zł.

Organ odwoławczy wskazał, że w związku z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie (...) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 222, poz. 1629) w sprawie ma zastosowanie ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, w brzmieniu obowiązującym w dacie powstania obowiązku podatkowego.

Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, że powyższa ustawa nie definiuje pojęcia czynności prawnych

objętych zakresem umowy pożyczki, wobec czego należało odwołać się do znaczenia wynikającego z art. 720 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia

1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm., dalej jako "K.c.").

W ocenie organu odwoławczego istotą umowy pożyczki jest jej konsensualny, zobowiązujący charakter. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. chwila złożenia zgodnych oświadczeń woli stron stanowi o momencie jej zawarcia. Dyrektor Izby Skarbowej przywołując treść wyroku WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 411/07 stwierdził, że już samo złożenie zgodnych oświadczeń przez strony omawianej czynności wywołuje skutki w sferze podatku od czynności cywilnoprawnych w postaci powstania obowiązku podatkowego, a co się z tym wiąże konieczności uiszczenia należnego podatku. Zdaniem organu, zobowiązujący charakter umowy pożyczki oznacza także, że wywołuje ona skutki prawne bez względu na fakt późniejszego wydania jej przedmiotu(tak wyrok WSA w Gliwicach

z dnia 11 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gl 646/07).

Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że z zapisu zawartego w akcie notarialnym, w sposób jednoznaczny wynika, iż w dniu 27 listopada 2006 r. U.Ł.

i G.Ł. zawarli umowę pożyczki. Świadczy o tym określenie daty umowy, wskazanie jej stron, określenie kwoty pożyczki (285.000 zł), określenie terminu zwrotu (30 dni od wypowiedzenia). Organ odwoławczy odwołał się do pisma z dnia 5 marca 2010 r., w którym notariusz sporządzający akt notarialny z dnia 1 grudnia 2006 r. poinformował organ, że z treści ww. aktu wynika, że strony zawarły umowę pożyczki.

Wobec tego w dniu 27 listopada 2006 r. powstał obowiązek podatkowy

w podatku od czynności cywilnoprawnych, a tym samym obowiązek uiszczenia należnego podatku i złożenia deklaracji. Termin do złożenia stosownej deklaracji oraz uiszczenia należnego podatku upłynął w dniu 10 grudnia 2006 r. Organ wyjaśnił, że wskazywany przez stronę art. 11 ust. 1 pkt 1-2 i pkt 5 u.p.c.c. stanowi podstawę dokonania zwrotu uiszczanego podatku od czynności cywilnoprawnych, gdy tymczasem należność podatkowa z tytułu zawarcia umowy nie została wpłacona. Podkreślił również, że podatnicy powołując się na nieważność względną umowy pożyczki, niespełnienie się warunku zawieszającego, pod jakim została zawarta, oraz brak wpisu do księgi wieczystej hipoteki kaucyjnej zabezpieczającej wierzytelność

z niej wynikającą, potwierdzają tym samym fakt jej zawarcia.

Dyrektor Izby Skarbowej wyjaśnił, że uchylene się od skutków prawnych oświadczenia woli - o którym mowa w art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c.- stanowi instytucję uregulowaną w Kodeksie cywilnym.

Organ stwierdził, że odwołujący się nie wykazali przesłanek świadczących o wadach oświadczenia woli powstałego w skutek orzeczenia sądowego, bądź pozasądowego uchylecia się przez stronę od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu (art. 84 K.c), jego kwalifikowanej postaci, podstęp (art. 86 K.c.) lub groźby (art. 87 K.c). Warunek zawieszający, od którego uzależnione jest wykonanie czynności prawnej, wymieniony w art. 11 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c., jest warunkiem w rozumieniu art. 89 K.c. Przez zastrzeżenie w treści czynności prawnej warunku zawieszającego strony uzależniają powstanie skutku tej czynności od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Zatem niespełnienie się warunku zawieszającego oznacza, że czynność nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych. Organ stwierdził, że ustanowienie hipoteki kaucyjnej stanowiło zabezpieczenie wykonania zawartej umowy pożyczki nie zaś warunek, od którego spełnienia uzależnione jest powstanie jej skutków prawnych,

a brak dokonania wpisu do księgi wieczystej pozostaje bez wpływu na zasadność określenia przez organ podatku z tytułu zawarcia przedmiotowej umowy.

Organ zauważył, że zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. h) u.p.c.c., podatkowi od czynności cywilnoprawnej podlega także ustanowienie hipoteki. Celem tej czynności jest zabezpieczenie określonej wierzytelności. W myśl art. 67 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361 ze zm.) do powstania hipoteki niezbędny jest wpis w księdze wieczystej. Brak takiego wpisu uniemożliwia osiągnięcie celu, dla którego hipoteka została ustanowiona. W takiej sytuacji ustawodawca przewidział w przywołanym w odwołaniu art. 11 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c. możliwość zwrotu podatku od powyższej czynności. Brak wpisu hipoteki do księgi wieczystej stanowi przesłankę zwrotu podatku uiszczanego od ustanowienia hipoteki, nie zaś od czynności cywilnoprawnej, z którą związane jest powstanie wierzytelności zabezpieczonej tą hipoteką.

Dyrektor Izby Skarbowej orzekł o obniżeniu wysokości zobowiązania do kwoty 5.507 zł, z uwagi na to, że umowa pożyczki został zawarta pomiędzy osobami zaliczanymi na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn do I grupy podatkowej, tj. matką i synem.

W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

w Gdańsku U.Ł. oraz G.Ł. wnieśli o uchylene zaskarżonej decyzji.

Rozstrzygnięciu Dyrektora Izby Skarbowej zarzucili, niezgodność z przepisami prawa skarbowego oraz złą interpretację ustawy o podatku dochodowym.

Zdaniem skarżących, nie można interpretować oświadczenia notariusza jako potwierdzenia zawarcia umowy pożyczki. Strony zauważyły, że nie ma mowy

w jakimkolwiek w akcie, czy w odwołaniu – jak wynika z decyzji – o chwili złożenia zgodnych

oświadczeń woli stron. Również G.Ł. nigdzie nie zawarł takiego stwierdzenia. Ponadto skarżący wywiedli, że nie można przyjąć, iż już samo złożenie zgodnych oświadczeń przez strony omawianej czynności wywołuje skutki podatkowe, bowiem brak jest jakiegokolwiek oświadczenia G.Ł. Ponadto zdaniem skarżących wyrok WSA z Gliwic z dnia 11 grudnia 2007 r., w którym Sąd wskazał, że skutki prawne występują bez względu na fakt braku wydania przedmiotu pożyczki - znajduje zastosowanie tylko w sytuacji, gdy nabiera charakteru w pełni zobowiązującego - czyli w chwili zgodnego oświadczenia o niej stron. A takiego w tym przypadku nie ma.

Skarżący dodatkowo podnieśli, że nie potwierdzają faktu zawarcia umowy,

z uwagi na nieważność względną oraz brak wpisu do KW, wobec czego podatek był nienależny.

Wyjaśniając sprawę skarżący stwierdzili, że U.Ł. nalegała aby syn, przebywający w Hiszpanii udzielił jej pożyczki. Wobec odmowy syna, postanowiła wymóc jego zgodę, wiedząc, że wraca na Święta Bożego Narodzenia do Polski.

W tym celu pokazała synowi zawartą przed notariuszem umowę z dnia 1 grudnia 2006 r., licząc, że udzieli on jej pożyczki (widząc poniesione przez nią na jej zawarcie koszty). Wobec faktu dalszej odmowy ze strony syna i aby uniknąć kolejnych kosztów, skarżący udali się razem do notariusza, gdzie G.Ł. podpisał oświadczenie o wyrażeniu zgody na wykreślenie hipoteki kaucyjnej.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

Uprawnienia wojewódzkich sądów administracyjnych, określone przepisami m.in. art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. nr 153, poz. 1269 ze zm.) oraz art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm. - zwanej dalej "P.p.s.a.") sprowadzają się do kontroli działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem, tj. kontroli zgodności zaskarżonego aktu z przepisami postępowania podatkowego, a także prawidłowości zastosowania i wykładni norm prawa materialnego.

W wyniku takiej kontroli decyzja może zostać uchylona w razie stwierdzenia, że naruszono przepisy prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy lub doszło do takiego naruszenia przepisów prawa procesowego, które mogłoby w istotny sposób wpłynąć na wynik sprawy, ewentualnie w razie wystąpienia okoliczności mogących być podstawą wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a, b i c P.p.s.a.)

Z przepisu art. 134 § 1 P.p.s.a. wynika, że Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc

jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą skargi.

Kierując się powyżej wskazanymi zasadami Sąd doszedł do przekonania, iż zaskarżoną decyzję należało uchylić, gdyż narusza ona przepisy postępowania

w stopniu uzasadniającym jej wyeliminowanie z obrotu prawnego.

W ocenie Sądu w sprawie doszło do naruszenia zasad normujących prowadzenie postępowania podatkowego tj. art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 ustawy

z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U.

z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm. - dalej jako "Ordynacja podatkowa").

Przepis art. 122 Ordynacji podatkowej wyraża jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego, zasadę prawdy materialnej, zgodnie z którą organy podatkowe obowiązane są podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W konsekwencji zasada prawdy materialnej zobowiązuje organy podatkowe do badania związku stanu faktycznego i prawnego sprawy

z rzeczywistością. Procesowe gwarancje realizacji zasady prawdy materialnej zawierają regulacje dotyczące postępowania dowodowego ujęte w przepisach Rozdziału II Ordynacji podatkowej, w tym art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej zawierający wymóg zupełnego zgromadzenia materiału dowodowego. Poszukiwania stanu faktycznego powinny objąć przy tym wszystkie fakty i okoliczności, w tym te kwestionowane przez stronę postępowania. Prawidłowe zgromadzenie materiału dowodowego bezpośrednio wpływa na obiektywizm prowadzonego postępowania dowodowego. W myśl art. 191 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Zdaniem Sądu, postępowanie przeprowadzone przez organy podatkowe nie sprostało powyższym zasadom i nie doprowadziło do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

Podstawę zaskarżonego rozstrzygnięcia stanowi ustalenie organu, iż pomiędzy U.Ł. i G.Ł. doszło w roku 2006 do zawarcia umowy pożyczki.

W myśl art. 720 § 1K.c. przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. Umowa pożyczki, której wartość przenosi pięćset złotych, powinna być stwierdzona pismem (art. 720 § 2).

Organy podatkowe odwołały się do powyższej regulacji, a następnie zastosowały w sprawie przepisy ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.)

w brzmieniu obowiązującym w roku 2006.

W myśl art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.c.c. podatkwowi podlegają umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku. W odniesieniu do umowy pożyczki obowiązek podatkowy, powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (art. 3 ust. 1 pkt 1). Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży solidarnie na osobach fizycznych będących stronami czynności cywilnoprawnych (art. 4 ust. 1 i art. 5 ust. 1). Przy umowie pożyczki podstawę opodatkowania stanowi kwota lub wartość pożyczki (art. 6 ust. 1 pkt 7).

Jednak aby w sprawie znalazły zastosowanie powyżej cytowane przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych konieczne jest prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy.

W swoich rozstrzygnięciach organy obu instancji wskazały, iż w dniu 1 grudnia 2006 r. przed notariuszem R.R. sporządzony został akt notarialny rep. A nr [...] zatytułowany "Oświadczenia o ustanowieniu hipoteki i użytkowania", z którego wynikało, że U.Ł. jest dłużnikiem G.Ł. z tytułu zaciągnięcia w dniu 27 listopada 2006 r. pożyczki na kwotę 285.000 zł. W treści aktu wskazano, iż w celu zabezpieczenia wszystkich wierzytelności G.Ł. mogących powstać z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy pożyczki, U.Ł. ustanowiła na stanowiącej jej własność nieruchomości zabudowanej, położonej w S.przy ulicy [...], hipotekę kaucyjną do kwoty 350.000 zł. Z aktu notarialnego wynika też, że kwota pożyczki zostanie wypłacona pożyczkobiorcy w terminie 14 dni od chwili dokonania w dziale IV księgi wieczystej wzmianki o wniosku o wpis hipoteki ustanowionej tym.

Organ podatkowy pierwszej instancji biorąc za podstawę treść wskazanego aktu notarialnego uznał, iż pomiędzy U.Ł. i jej synem G.Ł. doszło w dniu 27 listopada 2006 r. do zawarcia umowy pożyczki na kwotę 285.000 zł, w związku z czym określił stronom umowy pożyczki solidarne zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych w kocie 5.700 zł.

Dyrektor Izby Skarbowej w swoim rozstrzygnięciu uwzględnił również treść pisma notariusza R.R. z dnia 5 marca 2010 r., potwierdzającego jego zdaniem fakt zawarcia umowy pożyczki. Nadto Organ odwoławczy obniżył wysokość zobowiązania podatkowego, o kwotę wynikającą z art. 9 ust. 1 pkt 10 lit. c) u.p.c.c.

Organy podatkowe obu instancji stanęły na stanowisku, iż z uwagi na konsensualny, zobowiązujący charakter umowy pożyczki o momencie jej zawarcia stanowi chwila złożenia zgodnych oświadczeń woli stron. Organy podkreśliły, iż już samo złożenie zgodnych oświadczeń przez strony wywołuje skutki w sferze podatku od czynności cywilnoprawnych, w postaci powstania obowiązku

podatkowego. Odwołując się do stanowiska zaprezentowanego w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gl 646/07 organ odwoławczy stwierdził, że umowa pożyczki jest ważna i podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych niezależnie od wydania pieniędzy.

Co do zasady należałoby zgodzić się z powyższymi wywodami na temat istoty i charakteru umowy pożyczki. Jednak dowody zgromadzone w rozpatrywanej sprawie nie uzasadniają twierdzenia organów, iż doszło do zawarcia umowy pożyczki pomiędzy U.Ł. i G.Ł. Ani bowiem akt notarialny z dnia 1 grudnia 2006 r., ani pismo notariusza R.R. z dnia 5 marca 2010 r. nie stanowią dostatecznego dowodu potwierdzającego, iż w dniu 27 listopada 2006 r. strony zawarły umowę pożyczki przez złożenie zgodnych oświadczeń woli. Wbrew stanowisku organu odwoławczego, również fakt wyrażenia przez G.Ł. zgody na wykreślenie hipoteki kaucyjnej nie stanowi dowodu potwierdzającego - jak chce tego organ - wcześniejsze złożenie przez niego oświadczenia woli o zawarciu umowy pożyczki.

Podkreślenia wymaga, iż do aktu notarialnego z dnia 1 grudnia 2006 r. stanęła wyłącznie U.Ł. i nie posiadając stosownego pełnomocnictwa nie mogła składać oświadczeń woli w imieniu G.Ł.. Z kolei G.Ł. od początku postępowania kwestionował fakt zawarcia z matką umowy pożyczki i wskazywał, iż w żadnym momencie nie złożył stosownego oświadczenia woli wymaganego do uznania, że dokonano czynności cywilnoprawnej. Nie bez znaczenia dla oceny dla twierdzeń strony skarżącej jest również podnoszona przez nią okoliczność, że nie doszło do przekazania kwoty rzekomej pożyczki. Sąd pragnie zauważyć, iż organy nie dokonywały własnych ustaleń w tym zakresie.

Ponownie rozpatrując sprawę organ odwoławczy winien wziąć pod uwagę powyższe rozważania Sądu. Aby możliwe było zastosowanie przepisów ustawy

o podatku od czynności cywilnoprawnych i określenie na nazwisko U.Ł.

i G.Ł. zobowiązania w tym podatku koniecznej jest uzupełnienie materiału dowodowego w celu jednoznacznego ustalenia czy i kiedy oraz w jakich okolicznościach doszło do złożenia przez nich zgodnych oświadczeń woli o zawarciu umowy pożyczki. Przede wszystkim konieczne jest poczynienie stosownych ustaleń odnoszących się do ewentualnego złożenia oświadczenia przez G.Ł.

Tylko wykazanie stosownymi dowodami, iż obie strony złożyły zgodne oświadczenie woli o zawarciu umowy pożyczki umożliwi organom podatkowym określenie zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Mając na uwadze wszystkie przedstawione powyżej okoliczności Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a., uchylił zaskarżoną decyzję. Zgodnie z dyspozycją art. 152 P.p.s.a. Sąd orzekł, że zaskarżona decyzja nie może być wykonana.

Ponadto wyrok zawiera rozstrzygnięcie o kosztach postępowania, które Sąd – zgodnie z art. 200 i art. 205 § 1 w związku z art. 209 P.p.s.a. – zasądził na rzecz strony skarżącej od organu administracji.

Art. 2. Nie podlegają podatkowi:

- 1) **czynności cywilnoprawne w sprawach:**
 - a) **alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia,**
 - b) **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,**
 - c) **wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, wyborów do Sejmu, Senatu i organów samorządu terytorialnego oraz referendum,**
 - d) **powszechnego obowiązku obrony,**
 - e) **zatrudnienia, świadczeń socjalnych i wynagrodzeń za pracę,**
 - f) **nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej oraz zdrowia,**
 - g) **podlegających przepisom o gospodarce nieruchomościami lub przepisom o autostradach płatnych,**
 - h) **podlegających przepisom o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg krajowych,**
 - i) **(uchylona);**
- 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;**
 - 2a) **umowy sprzedaży lokali mieszkalnych, których stroną jest Wojskowa Agencja Mieszkaniowa;**
- 3) **umowy sprzedaży rzeczy w postępowaniu egzekucyjnym lub upadłościowym;**

(...)
- 5) **umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy, które w rozumieniu przepisów prawa celnego stanowią towary:**
 - a) **wprowadzone do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego,**
 - b) **objęte procedurą składu celnego;**
 - 6) **umowy spółki i ich zmiany związane z:**
 - a) **łączeniem spółek kapitałowych,**
 - b) **przekształceniem spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,**
 - c) **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.**

(...)

Art. 6. 1. Podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) przy umowie sprzedaży - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego;
- 2) przy umowie zamiany:
 - a) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego na taki lokal lub prawo do lokalu - różnica wartości rynkowych zamienianych lokali lub praw do lokali,
 - b) w pozostałych przypadkach - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, od którego przypada wyższy podatek;
- 3) przy umowie darowizny - wartość długów i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez obdarowanego;
- 4) przy umowie dożywocia - wartość rynkowa nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego;
- 5) przy umowie o zniesienie współwłasności lub o dział spadku - wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku;
- 6) przy ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności - wartość świadczeń użytkownika bądź osoby, na rzecz której ustanowiono służebność, za okres, na jaki prawa te zostały ustanowione;
- 7) przy umowie pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego - kwota lub wartość pożyczki albo depozytu;
- 8) przy umowie spółki:
 - a) przy zawarciu umowy - wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego,
 - b) 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,
 - c) przy dopłatach - kwota dopłat,
 - d) przy pożyczce udzielonej spółce przez wspólnika - kwota lub wartość pożyczki,
 - e) 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,
 - f) 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,
 - g) przy przeniesieniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej lub jej siedziby - wartość kapitału zakładowego;
- 9) (uchylony);
- 10) przy ustanowieniu hipoteki - kwota zabezpieczonej wierzytelności.

(...)

6. W przypadku zawarcia umów, o których mowa w ust. 1 pkt 6, na czas nieokreślony, podstawę opodatkowania może stanowić zgodnie z oświadczeniem podatnika:

- 1) wartość świadczeń za lat 10 albo
- 2) wartość świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy.

7. W przypadku zawarcia umowy, o której mowa w ust. 1 pkt 8 lit. e, na czas nieokreślony, przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio.

8. W przypadku zmiany umów wymienionych w ust. 1 pkt 6, podstawę opodatkowania stanowi:

1) przy przedłużeniu okresu, na jaki zawarto umowę - wartość świadczeń ustalona według zasad przewidzianych w ust. 1 pkt 6 oraz w ust. 5 i 6;

2) przy podwyższeniu wartości świadczeń - różnica wartości świadczeń według zasad przewidzianych w ust. 1 pkt 6 oraz w ust. 5 i 6.

9. Od podstawy opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 8, odlicza się:

1) kwotę wynagrodzenia wraz z podatkiem od towarów i usług, pobraną przez notariusza za sporządzenie aktu notarialnego umowy spółki albo jej zmiany, jeżeli powoduje ona zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego;

2) opłatę sądową związaną z wpisem spółki do rejestru przedsiębiorców lub zmianą wpisu w tym rejestrze dotyczącą wkładu do spółki albo kapitału zakładowego;

3) opłatę za zamieszczenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ogłoszenia o wpisach, o których mowa w pkt 2;

4) (uchylony);

5) (uchylony);

6) (uchylony).

Art. 7. 1. Stawki podatku wynoszą:

1) od umowy sprzedaży:

a) 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 %,

b) innych praw majątkowych 1 %;

2) od umów zamiany, dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności oraz darowizny:

a) przy przeniesieniu własności 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 %,

b) przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych 1 %;

3) od umowy ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności - 1 %, z zastrzeżeniem ust. 5;

4) od umowy pożyczki oraz depozytu nieprawidłowego 2 %, z zastrzeżeniem ust. 5;

5) (uchylony);

- 6) *(uchylony)*;
 - 7) *od ustanowienia hipoteki:*
 - a) *na zabezpieczenie wierzytelności istniejących - od kwoty zabezpieczonej wierzytelności 0,1 %,*
 - b) *na zabezpieczenie wierzytelności o wysokości nieustalonej 19 zł;*
 - 8) *(uchylony)*;
 - 9) *od umowy spółki 0,5 %.*
2. *(uchylony).*
3. *Podatek pobiera się według stawki najwyższej:*
- 1) *jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki - od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych;*
 - 2) *jeżeli przedmiotem umowy zamiany są rzeczy lub prawa majątkowe, co do których obowiązują różne stawki.*
4. *(uchylony).*
5. *Stawka podatku wynosi 20 %, jeżeli przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego:*
- 1) *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;*
 - 2) *biorący pożyczkę, o którym mowa w art. 9 pkt 10 lit. b, 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.*

2. Zagadnienia spółek - umowy spółek i ich zmiany, pożyczki wspólników i dopłaty do spółek – zasady opodatkowania

Opodatkowaniu PCC podlega umowa spółki i aneksy do niej, a także inne czynności ze spółką związane. Opodatkowanie PCC dotyczy wszelkich spółek - i cywilnych, i handlowych, w tym europejskich. Umowa spółki oraz jej zmiana podlega podatkowi, jeżeli w chwili dokonania czynności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej znajduje się:

w przypadku spółki osobowej - siedziba tej spółki;

w przypadku spółki kapitałowej: rzeczywisty ośrodek zarządzania albo siedziba tej spółki

- jeżeli jej rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

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;

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 (także wtedy, gdy czynność ta nie powoduje podwyższenia kapitału zakładowego):

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.

Podstawę opodatkowania przy przy umowie spółki stanowi:

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.

W przypadku oddania spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania na czas nieokreślony, podstawę opodatkowania może stanowić zgodnie z oświadczeniem podatnika:

wartość świadczeń za lat 10 albo

wartość świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy.

Od podstawy opodatkowania odlicza się:

kwotę wynagrodzenia wraz z podatkiem od towarów i usług, pobraną przez notariusza za sporządzenie aktu notarialnego umowy spółki albo jej zmiany, jeżeli powoduje ona zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego;

opłatę sądową związaną z wpisem spółki do rejestru przedsiębiorców lub zmianą wpisu w tym rejestrze dotyczącą wkładu do spółki albo kapitału zakładowego;

opłatę za zamieszczenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym ogłoszenia o ww. wpisach do rejestru.

Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (zawarcia umowy), chyba że dokonano wyboru ustalenia podstawy opodatkowania według wartości świadczeń należnych w miarę wykonywania umowy - wtedy odpowiednio z chwilą spełnienia świadczenia. Może też powstać z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody - jeżeli wyrok zastępuje czynność prawną.

Obowiązek podatkowy ciąży:

przy umowie spółki cywilnej - na wspólnikach,

przy pozostałych umowach spółki - na spółce.

Bez względu na to, jak strony umówiły się, urząd może żądać zapłaty od wszystkich stron. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na wspólnikach spółki cywilnej, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są bowiem wspólnicy spółki cywilnej.

Stawka PCC od umowy spółki wynosi 0,5 %.

W poniższym wyroku sąd oddalił skargę na odmowę stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego poprzez wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki kapitałowej. W wyroku tym zastosowano bezpośrednio prawo unijne, potwierdzając tym samym zasadę prymatu wynikającą z Traktatu Akcesyjnego.

I SA/Wr 138/11 - Wyrok WSA we Wrocławiu Data orzeczenia 2011-03-04

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Ewa Kamieniecka, Sędziowie Sędzia WSA Dagmara Dominik-Ogińska, Sędzia WSA Marek Olejnik (sprawozdawca), Protokolant Lucyna Barańska, po rozpoznaniu na rozprawie w Wydziale I

w dniu 4 marca 2011 r. sprawy ze skargi "A" Sp. z o.o. w S na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia [...]r. nr [...] w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych oddala skargę.

Uzasadnienie

Sąd jako podstawę rozstrzygnięcia przyjął następujący stan faktyczny sprawy :

Jak wynika z akt sprawy w dniu 27 grudnia 2006 r. odbyło się Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki "A" Sp. z o.o. Uchwałą Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników nr 1 postanowiono podwyższyć kapitał zakładowy Spółki z kwoty pięćdziesiąt tysięcy złotych (50.000,00 zł) do kwoty czterdzieści dziewięć milionów pięćset sześćdziesiąt dwa tysiące złotych (49.562.000,00 zł.), tj. o kwotę czterdzieści dziewięć milionów pięćset dwanaście tysięcy złotych (49.512.000,00 zł) poprzez utworzenie 99.124 nowych udziałów o wartości nominalnej 500,00 zł każdy Podwyższony kapitał zakładowy został w całości pokryty wkładem niepieniężnym o wartości 49.512.000,00 zł w postaci przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, prowadzonego przez osobę fizyczną L. I. pod firmą Przedsiębiorstwo Produkcyjno- Usługowo-Handlowe Eksport - Import " B" L. I.

Notariusz D. G., jako płatnik podatku od czynności cywilnoprawnych, z tytułu dokonanego podwyższenia kapitału zakładowego Spółki pobrała (stosując stawkę 0,5%) podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie 247.496,00 zł.

Pismem z dnia 21.12.2009 r., które wpłynęło do Naczelnika D. Urzędu Skarbowego we W. w dniu 28.12.2009 r., Pełnomocnik Spółki "A". z o.o. – M. G. wniósł o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie 247.496,00 zł oraz naliczenie stosownego oprocentowania na podstawie art. 78 Ordynacji podatkowej. Zdaniem pełnomocnika Spółki pobranie przez płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych od podwyższenia kapitału zakładowego spółki, które zostało w całości pokryte wkładem niepieniężnym w formie przedsiębiorstwa pod nazwą Przedsiębiorstwo Produkcyjno- Usługowo - Handlowe Eksport - Import " B" L. I. było niezasadnione. Według Pełnomocnika Spółki, w wyniku przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004 r., do struktur Unii Europejskiej prawo wspólnotowe stało się częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce. Z tym dniem Polska obowiązana była implementować cały dorobek prawa wspólnotowego, w tym Dyrektywę 69/335/EWG, do polskiego porządku prawnego. Tymczasem - jak dalej podniósł Wnioskodawca - wbrew generalnej zasadzie nakazującej przejście całego dorobku prawnego Unii Europejskiej Polska nie dokonała z dniem przystąpienia odpowiedniej implementacji postanowień Dyrektywy 69/335/EWG, a w szczególności art. 7 ust. 1 Dyrektywy, na podstawie którego czynności polegające m in. na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej poprzez wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa, podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem kapitałowym, którego odpowiednikiem w Polsce jest podatek od czynności cywilnoprawnych. W przypadku zaś kolizji przepisów krajowych z unijnymi, pierwszeństwo stosowania - zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 2 Aktu Akcesyjnego dotyczącego warunków przystąpienia Polski do Unii Europejskiej - mają przepisy Unii Europejskiej, w tym również dyrektywy. Podatnik- jak dalej podnosi Wnioskodawca - w takim przypadku, tj. w sytuacji braku bądź wadliwości implementacji jest uprawniony do powoływania się bezpośrednio na postanowienia dyrektywy. Wnioskodawca wskazał dodatkowo, iż zasada bezpośredniej skuteczności dyrektywy i obowiązek stosowania prawa wspólnotowego przez organy administracji publicznej oraz sądy krajowe została ugruntowana w orzecznictwie ETS (m.in. w wyrokach: C-106/77, C-26/62, C-41/74, C-431/92).

Strona wskazując na niewłaściwą, jej zdaniem, implementację Dyrektywy nr 69/335/EWG (a zwłaszcza art. 7 ust.1) do polskiego porządku prawnego powołała się na historyczne brzmienie

przepisu art.7 Dyrektywy (od wersji pierwotnej, poprzez zmiany wprowadzone dyrektywami nr 73/80/EWG i 85/303/EWG). Pełnomocnik Strony wskazał, iż Jego zdaniem odwołanie się w tym przepisie do daty 1 lipca 1984r. miało jedynie na celu zobowiązanie państw członkowskich do zwolnienia od opodatkowania wszystkich czynności, które zgodnie z przepisami prawa wspólnotowego były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5 % lub niższą. Z uwagi na fakt, iż na gruncie prawa wspólnotowego na dzień 1 lipca 1984r. czynność wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa była zwolniona od podatku albo opodatkowana stawką 0,5 % lub niższą, przedstawiciel Spółki podniósł, iż czynność taka - przy prawidłowej implementacji przepisów Dyrektywy- powinna być zwolniona w Polsce od opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Prawidłowa wykładnia normy prawnej zawartej w art.7 ust.1 dyrektywy wymaga odwołania się od regulacji wspólnotowych obowiązujących przed wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Tylko taka analiza pozwala bowiem na zidentyfikowanie faktycznego zakresu zwolnienia wynikającego z Dyrektywy, obowiązującej na dzień przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, którego celem było analogiczne opodatkowanie tych samych czynności na terenie całej Unii Europejskiej.

Na potwierdzenie stanowiska Spółki Pełnomocnik wskazał na wyrok ETS C-397/07 Komisja WE przeciwko Hiszpanii oraz na opinię Adwokata Generalnego Kokott w w/w sprawie (C-397/07), jak również na wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 października 2008r. (sygn. akt III SA/Wa 920/08) i z dnia 27 sierpnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 527/09).

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia nadpłaty, Naczelnik D. Urzędu Skarbowego we W. decyzją z dnia [...]r. nr [...] odmówił "A" Sp. z o.o. stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie 247.496,00 zł, z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego spółki z dnia 27.12.2006 r. oraz odmówił oprocentowania nadpłaty. Organ podatkowy I instancji nie podzielił argumentacji spółki przedstawionej we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W uzasadnieniu decyzji m.in. wskazał, iż z brzmienia art.7 Dyrektywy wynika, iż państwa członkowskie zostały zobowiązane do zwolnienia od podatku kapitałowego operacji innych niż operacje określone w art.9, które w dniu 1 lipca 1984r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5% lub niższą. Skoro na dzień 1 lipca 1984r. zmiany umowy spółki opodatkowane były w Polsce według wyższej stawki niż 0,50 % (stosownie do postanowień ustawy z dnia 19 grudnia 1975r. o opłacie skarbowej oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983r. w sprawie opłaty skarbowej), zmiana umowy spółki polegająca na podwyższeniu kapitału zakładowego nie mogła korzystać ze zwolnienia od opodatkowania na podstawie art.7 ust.1 Dyrektywy. Zatem w dniu dokonania czynności tj. 27.12.2006 r. przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przewidywały opodatkowanie tej czynności, a płatnik prawidłowo obliczył i pobrał od dokonanej czynności podatek, to brak jest podstaw do stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Spółka nie zgodziła się z powyższą decyzją i w ustawowo przewidzianym terminie wniosła do Dyrektora Izby Skarbowej we W. odwołanie żądając uchylenia w całości zaskarżonej decyzji i rozstrzygnięcia sprawy co do istoty.

Organ odwoławczy nie podzielił poglądów Strony wyrażonych w odwołaniu i decyzją z dnia [...] r. nr [...] utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Naczelnika D. Urzędu Skarbowego we W. z dnia [...]r. nr [...]. W całości podzielił argumentację organu I instancji dodatkowo podnosząc, że L. I. nie może być traktowany jako spółka kapitałowa w rozumieniu Dyrektywy 69/335/EWG, zatem wniesienie przez niego przedsiębiorstwa na podwyższenie kapitału zakładowego spółki z o.o. nie podlega reżimowi tej Dyrektywy.

Spółka nie zgodziła się z powyższym rozstrzygnięciem i w dniu 16.11.2010 r. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu.

Pełnomocnik Spółki zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie zarówno przepisów postępowania:

1. art. 120 Ordynacji podatkowej poprzez ich niezastosowanie w sprawie, czego przejawem jest stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej we W.

2. art. 72 § 1 pkt 2 w zw. z art. 73 §1 pkt 2 w związku z art. 75 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez bezzasadną odmowę stwierdzenia nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego Spółki, podczas gdy mający bezpośrednio zastosowanie art. 7 ust.1 Dyrektywy 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału przewiduje zwolnienie z opodatkowania podatkiem kapitałowym takiej transakcji;

3. art. 75 § 1 w zw. z art. 73 §1 pkt 2 oraz art. 74 pkt 3 w związku z art. 77 § 1 pkt 4 w związku z art. 78 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej poprzez ich niezastosowanie w sprawie pomimo, iż nadpłata we wnioskowanej sprawie powstała w związku z wydaniem przez ETS wyroku z dnia 9 lipca 2009r. Komisja vs. Hiszpania (C-397/07).

jak i przepisów prawa materialnego:

1. art. 7 ust.1 Dyrektywy 69/335/EWG poprzez błędną jego wykładnię i w konsekwencji niezastosowanie w sprawie,

2. art. 2 Aktu akcesyjnego będącego integralną częścią Traktatu akcesyjnego zawartego przez Polskę z Państwami Członkowskimi

3. art. 32 ust.1 Konstytucji RP poprzez jego niezastosowanie w sprawie.

Pełnomocnik podtrzymał w całości argumentację zawartą w odwołaniu od decyzji Naczelnika D. Urzędu Skarbowego we W., wskazując, iż w wyniku przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004r. do struktur Unii Europejskiej prawo wspólnotowe stało się częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce. Z tym dniem Polska obowiązana była implementować cały dorobek prawa wspólnotowego, w tym Dyrektywę 69/335/EWG, do polskiego porządku prawnego. Tymczasem - jak dalej podniósł Skarżący- wbrew generalnej zasadzie nakazującej przejęcie całego dorobku prawnego Unii Europejskiej Polska nie dokonała z dniem przystąpienia odpowiedniej implementacji postanowień Dyrektywy 69/335/EWG, a w szczególności art. 7 ust. 1 Dyrektywy, na podstawie którego czynności polegające m.in. na podwyższeniu kapitału zakładowego spółki kapitałowej poprzez wniesienie aportu w postaci przedsiębiorstwa, podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem kapitałowym, którego odpowiednikiem w Polsce jest podatek od czynności cywilnoprawnych. W przypadku zaś kolizji przepisów krajowych z unijnymi, pierwszeństwo stosowania - zgodnie z art. 91 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 2 Aktu Akcesyjnego dotyczącego warunków przystąpienia Polski do Unii Europejskiej - mają przepisy Unii Europejskiej, w tym również dyrektywy. Podatnik- jak dalej podnosi Skarżący- w takim przypadku, tj. w sytuacji braku bądź wadliwości implementacji jest uprawniony do powoływania się bezpośrednio na postanowienia dyrektywy. Wskazał dodatkowo, iż zasada bezpośredniej skuteczności dyrektywy i obowiązek stosowania prawa wspólnotowego przez organy administracji publicznej oraz sądy krajowe została ugruntowana w orzecznictwie ETS (m.in. w wyrokach: C- 106/77, C-26/62, C-41/74, C-431/92).

Strona wskazując na niewłaściwą jej zdaniem, implementację Dyrektywy nr 69/335/EWG do polskiego porządku prawnego powołała się na historyczne brzmienie przepisu art.7 Dyrektywy (od wersji pierwotnej, poprzez zmiany wprowadzone dyrektywami nr 73/80/EWG i 85/303/EWG). Pełnomocnik Strony wskazał, iż Jego zdaniem odwołanie się w tym przepisie do daty 1 lipca 1984r. miało jedynie na celu zobowiązanie państw członkowskich do zwolnienia od opodatkowania wszystkich czynności, które zgodnie z przepisami prawa wspólnotowego były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5 % lub niższą. Z uwagi na fakt, iż na gruncie prawa wspólnotowego na dzień 1 lipca 1984r. czynność wniesienia aportu w postaci przedsiębiorstwa (brzmienie historyczne art.7 ust.1 lit. b Dyrektywy) była zwolniona od podatku albo opodatkowana stawką 0,5 % lub niższą, przedstawiciel Spółki podniósł, iż czynność taka - przy prawidłowej implementacji przepisów Dyrektywy- powinna być zwolniona w Polsce od opodatkowania podatkiem od czynności

cywilnoprawnych. Prawidłowa wykładnia normy prawnej zawartej w art.7 ust.1 dyrektywy wymaga odwołania się od regulacji wspólnotowych obowiązujących przed wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Tylko taka analiza pozwala bowiem na zidentyfikowanie faktycznego zakresu zwolnienia wynikającego z Dyrektywy, obowiązującej na dzień przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, którego celem było analogiczne opodatkowanie tych samych czynności na terenie całej Unii Europejskiej.

Pełnomocnik spółki zarzucił, iż w sprawie nie może być podstawą rozstrzygnięcia powołany przez organy podatkowe wyrok ETS z 21.06.2009r. w sprawie *Optimus*, albowiem nie obejmuje on zaistniałego w sprawie stanu faktycznego, lecz wyrok ETS z 09.07.2009r. C-397/07 (Komisja WE przeciwko Hiszpanii), znajdujący dodatkowo potwierdzenie w opinii rzecznika generalnego J. K. w sprawie C-397/07. Zdaniem Skarżącego w przypadku transakcji, o których mowa w art. 7 ust.1 pkt b Dyrektywy 69/335 zwolnienie z podatku Kapitałowego obowiązuje obligatoryjnie od 1 stycznia 1986r. i jest całkowicie bez znaczenia czy i ewentualnie taka stawka podatku obowiązywała w danym państwie na dzień 1 lipca 1984r. Wyrok ten powinien znaleźć zastosowanie w sprawie, albowiem dotyczy Hiszpanii, która podobnie jak Polska nie była członkiem UE w dniu 1 lipca 1984r. Wskazano przy tym, iż definicja spółki na gruncie dyrektywy jest bardzo szeroka, co wynika m.in. z art. 3 ust. 2 dyrektywy. W ocenie Skarżącego można uznać za spółkę każdy podmiot, który prowadzi działalność nakierowaną na zysk. Wskazując na wyrok ETS C-178/05 zauważono, iż art. 3 ust. 2 miał zapobiegać temu, iż wybór określonej formy prawnej prowadziłby do odmiennego traktowania pod względem podatkowym czynności, które z gospodarczego punktu widzenia są równoznaczne. Zatem w ocenie Skarżącego przyjęcie założenia, iż wniesienie przez osoby fizyczne aportu do spółek kapitałowych nie podlega zwolnieniu, stoi w sprzeczności z Konstytucją RP, a w szczególności z wyrażoną w art. 32 ust.1 zasadą równości obejmującą wszystkie podmioty. Z zasady równości wynika bowiem postulat jednolitego stosowania zwolnienia z pcc w odniesieniu zarówno do aportów wnoszonych przez spółki kapitałowe jak i osoby fizyczne. Nie może być bowiem tak, iż przedsiębiorca który na własne nazwisko prowadzi działalność gospodarczą zamiast w formie spółki kapitałowej, podlega odmiennym regułom w zakresie zwolnienia z pcc. W ocenie Skarżącego wykładnia przepisów prawa (w tym wspólnotowego) powinna pozostawać w zgodności z Konstytucją RP.

Na potwierdzenie swego stanowiska powołano orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych w tym. m.in. WSA w Krakowie z 22.10.2009r. sygn. akt I Sa/Kr 813/09, WSA w Warszawie z 20.10.2009r. sygn. akt III SA/Wa 920/08, z 27.08.2009r. sygn. akt III SA/Wa 527/09, z 18.02.2010r. sygn. akt III SA/Wa 1866/09, z 02.03.2010r. sygn. akt III SA/Wa 1974/09, III SA/Wa 1480/09.

Jednocześnie działając na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, pełnomocnik Strony wniósł o zawieszenie postępowania w niniejszej sprawie wskazując na postanowienie NSA z 26.05.2010r. sygn. akt II FSK 2130/08 w przedmiocie pytania prejudycjalnego skierowanego do ETS (dotyczący art.7 ust.1 dyrektywy).

Dyrektor Izby Skarbowej we W. w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie w całości podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje :

W myśl treści przepisu art.1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2002 r., Nr 153, poz.1269) sprawowana przez sądy administracyjne kontrola przeprowadzana jest pod względem zgodności zaskarżanych decyzji z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej i tylko w sytuacji naruszenia tego prawa mającego lub mogącego mieć wpływ na wynik sprawy, zaskarżone decyzje podlegają uchyleniu (art.145 § 1 pkt.1 lit.a - c ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi- Dz.U. z 2002 r., Nr 153, poz.1270 ze zm.). Okoliczności faktyczne nie są sporne pomiędzy stronami. Istota sporu pomiędzy stronami dotyczy dwóch aspektów : 1/ czy osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą jest w świetle art.3

ust.2 Dyrektywy 69/335/EWG traktowana jako spółka kapitałowa, 2/czy mając na względzie uregulowania art.7 ust.1 w/w Dyrektywy należy uwzględnić stan prawny z dnia 1 lipca 1984 r. obowiązujący w Polsce, czy też obowiązujący na terytorium UE ?

Aby odnieść się do w/w zagadnień w pierwszej kolejności należy właściwie ustalić stan prawny.

Artykuł 7 Dyrektywy 69/335/EWG w pierwotnym brzmieniu stanowił:

"1. Do czasu wejścia w życie przepisów, które mają być przyjęte przez Radę zgodnie z ust. 2:

a) stawka podatku kapitałowego nie może być wyższa niż 2 % i niższa niż 1 %;

b) ta stawka zostanie zmniejszona o 50 % lub więcej, jeżeli jedna lub kilka spółek kapitałowych przeniesie wszystkie swoje aktywa i pasywa lub jedną bądź więcej gałęzi swojej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, (podkr. Sądu) które są w trakcie tworzenia lub już istnieją".

Dyrektywa 73/80/EWG z 9 kwietnia 1973 r. ustalająca wspólne stawki podatku kapitałowego (Dz. Urz. WE Nr L103; 18.04.1983, s. 15, brak oficjalnej polskiej wersji językowej), zwana dalej: "Dyrektywą 73/80", wprowadziła obniżenie stawki podatku kapitałowego, którą przewidywał art. 7 ust. 1 lit. b) Dyrektywy w jej pierwotnym brzmieniu, do wysokości od 0 % do 0,50 %.

Art. 7 ust. 1 Dyrektyw po zmianach dokonanych dyrektywą 85/303/EWG z 10 czerwca 1985 r. zmieniającą dyrektywę 69/335/EWG dotyczącą podatków pośrednich od kapitału (Dz. Urz. WE Nr L156, 15.6.1985, s. 23, Polskie Wydanie Specjalne – Rozdział 9, tom 1, s. 122), zwana dalej: "Dyrektywą 85/303", stanowi:

"1. Państwa Członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50 % lub niższą. Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nalożenia podatku według stawki 0,50 % lub niższej".

Mając na uwadze powyższe uregulowania zdaniem Sądu w pierwszej kolejności należy ocenić element podmiotowy tzn. definiowanie spółki kapitałowej na potrzeby Dyrektywy 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r.

Stosownie do postanowień art.3 ust.1 Dyrektywy (w wersji obowiązującej na dzień przystąpienia Polski do Wspólnoty) przez spółkę kapitałową w znaczeniu Dyrektywy należy rozumieć :

- zgodnie z lit. a) - m.in. spółki ustanowione zgodnie z prawem polskim o następujących nazwach : spółka akcyjna i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością,

- zgodnie z lit. b) - każda spółka, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osoba prawna, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie,

- zgodnie z lit. c)- każda spółka, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osoba prawna prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów.

Do celów stosowania Dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Jednak Państwa Członkowskie mają prawo, do celów naliczania podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki (art.3 ust.2 Dyrektywy w niezmienionej wersji do początku obowiązywania Dyrektywy).

Z oczywistych względów przedsiębiorstwo prowadzone przez osobę fizyczną nie może być uznane za spółkę kapitałowa w rozumieniu art.3 ust.1, natomiast pojawia się wątpliwość czy nie powinno być uznane za spółkę w rozumieniu art.3 ust.2 ? W tym zakresie odwołać się należy do orzecznictwa ETS, który w swoim orzeczeniu określił najistotniejsze elementy pozwalające na uznanie za spółkę kapitałową w rozumieniu art.3 ust.2 Dyrektywy. W wyroku z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-508/99 Palais am Stadtpark Hotelbetrebsgesellschaft (Rec. Str.I-4455, pkt 28 Trybunał (analogicznie w opinii Rzecznika Generalnego Damasa Ruiza-Jaraba Colomera z dnia 9.11.2004 r. a następnie wyroku z dnia 10.03.2005 r. C-22/03) Trybunał uznał, że definicja zawiera element podmiotowy wyłączając z zakresu stosowania Dyrektywy wkłady do spółek osobowych bowiem

zdarzeniami podatkowymi są wyłącznie transakcje polegające na gromadzeniu kapitału, o ile przyczyniają się do wzmocnienia potencjału gospodarczego spółki. W kolejnym wyroku ETS C-178/05 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Greckiej w pkt.43 Trybunał stwierdził, że art.3 ust.2 Dyrektywy obejmuje [...] spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne, które służą takim samym celom gospodarczym jak spółki kapitałowe w pełnym tego słowa znaczeniu, a mianowicie dążeniu do osiągnięcia zysku, poprzez wspólne wnoszenie kapitału do wyodrębnionego majątku (podkr. Sądu), a które nie spełniają kryteriów pojęcia "spółki kapitałowej: określonego w ust.1". Z wyroków ETS wynika, także że podmioty spełniające kryteria określone w art.3 ust.2 z mocy samej Dyrektywy podlegają opodatkowaniu podatkiem od gromadzenia kapitału, chyba że państwo członkowskie je zwolni z opodatkowania (patrz pkt.44 wyroku ETS w sprawie C-178/05). Tym samym nie można podzielić poglądu organu podatkowego, iż to Państwo członkowskie decyduje o tym które podmioty należy uznać za spółki kapitałowe na podstawie art.3 ust.2 Dyrektywy. Zauważyć także należy, że w preambule do Dyrektywy wprost wskazano, że odnosi się ona do podatków pośrednich od gromadzenia kapitału.

Mając na względzie stanowiska ETS nie sposób też nie odnieść się do zakresu opodatkowania określonym w art.4 Dyrektywy, który wśród operacji podlegających opodatkowaniu wymienia m.in. utworzenie spółki kapitałowej, podwyższenie kapitału.

W świetle powyższego nie można uznać, że osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w formie przedsiębiorstwa jest spółką kapitałową w rozumieniu art.3 ust.2 Dyrektywy. Majątek osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie jest prawnie wyodrębniony, a jego podwyższenie nie jest objęte regulacją Dyrektywy 69/335/EWG.

Powrócić w tym miejscu należy do cytowanego powyżej art.7 ust.1 lit.b Dyrektywy w świetle którego obniżona stawka na dzień 1 lipca 1984 r. obowiązywała w odniesieniu do transakcji w której jedna lub kilka spółek kapitałowych przeniesie wszystkie swoje aktywa i pasywa lub jedną bądź więcej gałęzi swojej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych (podk. Sądu). Stronami zatem w/w operacji muszą być dwie spółki kapitałowe. Jeżeli zatem L. I. jako osoba fizyczna prowadząca przedsiębiorstwo pod nazwą PPHU Eksport-Import "B" wniósł je do Spółki z o.o. "A" to nie można uznać, że wnoszący jest spółką kapitałową, o której mowa w cyt. art.7 ust.1 lit. b Dyrektywy. Jeżeli tak to nie może także powoływać się na art. 7 ust. 1 Dyrektywy po zmianach dokonanych Dyrektywą 85/303/EWG z 10 czerwca 1985 r. Nie ma także znaczenia czy chodzi o stawkę opodatkowania obowiązującą w dniu 1 lipca 1984 r. w Polsce czy krajach członkowskich UE skoro nie jest objęta ta operacja hipotezą art.7 ust.1 lit. b Dyrektywy w 69/335/EWG wersji pierwotnej - dlatego też Sąd uznał, że nie zachodzi potrzeba zawieszenia postępowania z uwagi na wystąpienie do Trybunału Sprawiedliwości przez NSA w dniu 27 maja 2010 r. sygn. akt II FSK 2130/08. Z tych samym względów odstąpił od ustosunkowania się do zarzutów skargi w tym zakresie.

Reasumując - Dyrektywa w art.4 ust.1 lit.c uznaje za podlegającą opodatkowaniu operację podwyższenia kapitału spółki kapitałowej niezależnie od sposobu tego podwyższenia, a zatem także w wyniku wniesienia wkładu przez osobę fizyczną. Jeżeli zatem nastąpiło podwyższenie kapitału Spółki z o.o. "A" poprzez wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej L. I. to czynność podlega opodatkowaniu podatkiem od gromadzenia kapitału. Z uwagi na to, że obie strony nie są spółkami kapitałowymi nie zachodzi zwolnienie określone w art.7 ust.1 Dyrektywy po zmianach dokonanych Dyrektywą 85/303/EWG odwołującego się do art.7 ust.1 lit. b Dyrektywy w wersji pierwotnej.

Strona wskazuje, że nie objęcie zwolnieniem wkładów wnoszonych przez osoby fizyczne do spółek kapitałowych na analogicznej zasadzie jak wynikające z art.7 ust.1 lit. b Dyrektywy narusza zasadę równości. Należy zauważyć na daleko idącą niespójność stanowiska Strony w relacjach prawa krajowego i wspólnotowego. Z jednej bowiem strona z całą stanowczością wskazuje na bezpośredniość działania prawa wspólnotowego w krajowym porządku prawnym, które ma przed

nim pierwszeństwo, z drugiej strony w sytuacji nie objęcia określonej operacji zwolnieniem na podstawie prawa wspólnotowego (w przedmiotowej sprawie Dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału) odwołuje się do konstytucyjnej zasady równości i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Jeżeli, czego bliżej chyba nie trzeba wyjaśniać, prawo wspólnotowe wiąże kraj członkowski to nie może on powołując się na swoje prawo krajowe pominąć regulacje wspólnotowe. W przypadkach zwolnienia z opodatkowania z naruszeniem Dyrektyw, w tym Dyrektywy 69/335/EWG sprawy trafiają bowiem do Trybunału Sprawiedliwości (np. sprawa C-178/05 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Grecji) bowiem godzi to w porządek prawny UE. W przedmiotowej sprawie przepisy podatkowe prawa krajowego zgodnie z Dyrektywą 69/335/EWG uznają za opodatkowaną czynność wniesienia do spółki kapitałowej wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki (art.1 ust.3 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych – tj. Dz.u. z 2005 r. Nr 41, poz.399 ze zm.). W tych okolicznościach Sąd uznaje ten zarzut za całkowicie nieuzasadniony.

Sąd ze wskazanych powyżej przyczyn nie podziela również zarzutów dotyczących naruszenia prawa procesowego, do którego zdaniem strony miało dojść wskutek naruszenia przepisów prawa materialnego poprzez ich błędną wykładnię.

Ponieważ skargą okazała się nieuzasadniona należało ją oddalić na podstawie art.151 p.p.s.a.

Orzeczenie powyższe pokazuje, że wniesienie prywatnego kapitału do spółki kapitałowej jest objęte podatkiem od czynności cywilnoprawnych zaś przedsiębiorstwo osoby fizycznej nie może być traktowane jak spółka kapitałowa. Tylko ruchy kapitałowe pomiędzy spółkami kapitałowymi podlegają zwolnieniu.

Kwestia opodatkowania pożyczek od udziałowca w latach 2007-2008

W wyroku z 11 września 2009 r. (III SA/Wa 619/09) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, że regulacje ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych obowiązujące w latach 2007 – 2008, przewidujące opodatkowanie pożyczek od wspólników spółek kapitałowych, były sprzeczne z prawem wspólnotowym. W związku z tym pożyczki te nie powinny być objęte PCC, gdyż korzystały ze zwolnienia.

Sąd wskazał, że zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335 z 17 lipca 1969 r. państwa członkowskie były zobowiązane zwolnić z podatku kapitałowego operacje, inne niż określone w art. 9, które 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5% lub niższą. Natomiast art. 4 ust. 2 lit. c tej dyrektywy zezwalał państwom na dalsze opodatkowanie pożyczek otrzymanych przez spółkę kapitałową, o ile wierzyciel uprawniony był do udziału w zysku spółki i w dniu 1 lipca 1984 r. były one opodatkowane stawką 1 proc. Tym samym, w celu ustalenia, czy pożyczka od wspólnika powinna być zwolniona z PCC na podstawie art. 7 ust. 1 dyrektywy, konieczne jest odwołanie się do przepisów krajowych, które obowiązywały w Polsce 1 lipca 1984 r. Na ten dzień opłacie skarbowej 5%, która była rodzajem „podatku kapitałowego”, podlegały jedynie pożyczki udzielone spółce przez jednego ze wspólników lub udziałowców, jeżeli ogólna suma niespłaconych pożyczek w dniu udzielenia pożyczki przekraczała 50% kapitału zakładowego.

Zdaniem sądu w momencie przystąpienia do UE Polska była zatem zobowiązana do zwolnienia z PCC pożyczek udzielonych spółce przez wspólnika, pod warunkiem że ogólna suma niespłaconych pożyczek w dniu udzielenia pożyczki nie przekraczała 50% kapitału zakładowego. Polska zwolniła

te pożyczki, jednak w latach 2007 – 2008 przywróciła ich opodatkowanie PCC na zasadzie opodatkowania podniesienia kapitału.

Sąd wywiódł zatem, że w zakresie jakim pożyczki wspólnika podlegały opodatkowaniu w latach 2007 – 2008 w innych niż wskazane w § 54 ust. 5 rozporządzenia o opłacie skarbowej przypadkach, przepisy ustawy o PCC były sprzeczne z art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335. Co zarazem istotne, ze względu na powszechnie respektowaną przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości zasadę stałości (stand still) i zwolnienie pożyczki od wspólnika z PCC w dniu 1 maja 2004 r., ponowne wprowadzenie jej opodatkowania 1 stycznia 2007 r. było nieuprawnione.

Jednak na tym tle nadal istnieje w tej spór pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami o opodatkowanie pożyczek dla spółek dokonywanych przez udziałowców w latach 2007 - 2008. W sporze tym chodzi o prawo ustawodawców polskich do przywrócenia tego opodatkowania po okresie jego usunięcia z zapisów ustawy po naszej akcesji do UE. Sprawa ta czeka na rozstrzygnięcie przez ETS.

Poniżej treść wniosku w tej sprawie.

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Rzeczpospolita Polska) w dniu 3 maja 2010 r. - Logstor ROR Polska Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach

(Sprawa C-212/10)

Język postępowania: polski

Sąd krajowy

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach

Strony w postępowaniu przed sądem krajowym

Strona skarżąca: Logstor ROR Polska Sp. z o.o.

Strona pozwana: Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 4 ust. 2 Dyrektywy Rady nr 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału1, zmieniony z dniem 17 czerwca 1985 r. przez art. 1 pkt 1 dyrektywy nr 85/303/EWG2 z dnia 10 czerwca 1985 r., uprawniał Państwo Członkowskie do

ponownego wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2007 r. podatku kapitałowego z tytułu zaciągnięcia pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach tej spółki, w przypadku gdy Państwo Członkowskie uprzednio zrezygnowało z pobierania tego podatku z dniem akcesji, tj. z dniem 1 maja 2004 r.?

... i postanowienie WSA o zawieszeniu postępowania w opisywanej sprawie do czasu rozpatrzenia wątpliwości przez ETS.

I SA/GI 731/09 - Postanowienie WSA w Gliwicach data orzeczenia 2010-03-15

(...)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Przemysław Dumana, Sędziowie WSA Krzysztof Winiarski (spr.), Edyta Żarkiewicz, Protokolant Halina Modliszewska, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 22 lutego 2010r. sprawy ze skargi A Sp. z o.o. w Z. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych postanawia: 1. Na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni przepisów prawa unijnego: Czy art. 4 ust. 2 Dyrektywy Rady nr 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmieniony z dniem 17 czerwca 1985 r. przez art. 1 pkt 1 dyrektywy nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., uprawniał Państwo Członkowskie do ponownego wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2007 r. podatku kapitałowego z tytułu zaciągnięcia pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach tej spółki, w przypadku gdy Państwo Członkowskie uprzednio zrezygnowało z pobierania tego podatku z dniem akcesji, tj. z dniem 1 maja 2004 r.? 2. Zawiesić postępowanie w sprawie

Uzasadnienie

I.

Stan faktyczny

1. Stan faktyczny w sprawie nie jest kwestionowany przez żadną ze stron i przedstawia się następująco:

W dniu [...] r. "A" Spółka z o.o. w Z., zwana dalej "Spółką" zawarła ze swoim udziałowcem ("B") aneks do umowy pożyczki z dnia [...] 2004 r., na podstawie którego zwiększono kwotę uprzednio udzielonej pożyczki o [...] EUR, tj. do kwoty [...] EUR. Następnie (w dniu [...] 2007 r.) Spółka zawarła z wymienionym udziałowcem kolejną umowę pożyczki na kwotę [...] zł.

Uznając zawarte transakcje za zmiany umowy spółki, Spółka złożyła w dniu [...] 2007 r. w urzędzie skarbowym dwie deklaracje w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC-3) dotyczące pożyczek udzielonych Spółce w 2007 r. przez udziałowca i uiściła podatek od czynności cywilnoprawnych od wymienionych umów pożyczek w łącznej kwocie [...] zł oraz odsetki za zwłokę w kwocie [...] zł, przyjmując stawkę podatku w wysokości 0,5% podstawy opodatkowania. Składając te deklaracje podatkowe Spółka kierowała się postanowieniami polskiej ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. (Dz. U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zm.).

2. W dniu [...] 2009 r. Spółka złożyła w Pierwszym [...] Urzędzie Skarbowym w S. wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie [...] zł. z tytułu pożyczek udzielonych tej Spółce przez jej udziałowca.

II.

Stanowisko stron w postępowaniu podatkowym

oraz postępowaniu przed WSA w Gliwicach

3. Żądanie stwierdzenia nadpłaty Spółka uzasadniła niezgodnością regulacji ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych z prawem wspólnotowym, a w szczególności z Dyrektywą Rady z dnia 17 lipca 1969 r. nr 69/335/EWG dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału.

4. W dniu [...] r. Naczelnik Pierwszego [...] Urzędu Skarbowego w S. wydał decyzję nr [...] , na mocy której odmówił stwierdzenia nadpłaty przedmiotowego podatku.

5. Nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem Spółka wniosła odwołanie, w którym zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

- art. 4 ust. (1) Dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r. nr 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w związku z art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, poprzez uznanie, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. zgodne z prawem wspólnotowym było opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych pożyczek udzielanych spółce kapitałowej przez jej udziałowca,

- art. 4 ust. (2) powyższej Dyrektywy kapitałowej, poprzez niewłaściwe zastosowanie w sytuacji, gdy przepis ten nie mógł mieć zastosowania w niniejszej sprawie, jako niekierowany do Polski.

Wskazując na powyższe Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w całości i rozstrzygnięcie

co do istoty sprawy, tj. stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej "PCC") w kwocie [...] zł.

6. Dyrektor Izby Skarbowej w K., po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia [...] r. nr [...] postanowił utrzymać w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie pierwszoinstancyjne. Nie podzielił tym samym zarzutów odwołania.

Dokonując oceny przedstawionego wyżej stanu faktycznego, organ drugiej instancji uznał, że w sprawie zastosowanie znajduje art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) ustawy o PCC, zgodnie z którym opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. umowy spółki (akty założycielskie). Jednocześnie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy PCC zmiana umowy spółki także podlega opodatkowaniu, jeżeli powoduje ona podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Dyrektor Izby Skarbowej w K. zaakcentował, że zgodnie z przepisami ustawy o PCC, w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w przypadku spółki kapitałowej, za zmianę umowy spółki uważane było wniesienie lub podwyższenie wniesionego do spółki wkładu, którego wartość powoduje podwyższenie kapitału zakładowego, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika (akcjonariusza) oraz dopłaty. Czynności te podlegały opodatkowaniu stawką wynoszącą 0,5%.

Mając na względzie powyższe organ stwierdził, że analizowany przypadek dotyczy pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez wspólnika, do której to czynności prawnej pełne zastosowanie znajdowały w rozpatrywanym okresie (2007 r.) przytoczone przepisy polskiej ustawy podatkowej.

Dyrektor Izby Skarbowej zwrócił uwagę na treść art. 4 ust. (2) Dyrektywy Rady nr 69/335/EWG, określającego czynności, które państwa członkowskie mogą opodatkować podatkiem kapitałowym. Przepis ten przewiduje, że podatkowi kapitałowemu może podlegać m.in. pożyczka udzielona spółce kapitałowej przez udziałowca lub akcjonariusza, jednakże przy równoczesnym spełnieniu warunku opodatkowania tej czynności stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r.

Organ odwoławczy nie zgodził się ze stanowiskiem Spółki, która argumentowała że uregulowanie art. 4 ust. (2) Dyrektywy nr 69/335/EWG nie znajduje zastosowania w rozpatrywanej sprawie z uwagi na fakt, że odnosi się tylko do państw, które były lub stały się członkami Wspólnoty od 1 stycznia 1986 r., a nie tych, które w tym dniu nie były członkami WE.

Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej dniem implementacji Dyrektywy nr 69/335/EWG przez Polskę jest dzień 1 maja 2004 r., na mocy art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia m.in. Rzeczypospolitej Polskiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz. UE z 2003 r. L. 236, poz. 33 ze zm.). Żadne postanowienie wskazanego Aktu, jak zaznaczył organ, ani jakiegokolwiek innego aktu prawa wspólnotowego nie określało innego terminu na implementację przez Polskę Dyrektywy nr 69/335/EWG. W związku z tym jedyną wersją Dyrektywy kapitałowej, która wiąże Polskę, jest jej wersja obowiązująca na dzień 1 maja 2004 r. Jest to wersja po nowelizacjach Dyrektywy, w tym nowelizacji wprowadzonej Dyrektywą Rady z dnia 10 czerwca

1985 r., zmieniającą Dyrektywę nr 69/335/EWG, dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału. W art. 4 ust. (2) przewidziano wówczas możliwość opodatkowania m.in. operacji polegających na zaciąganiu pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel jest uprawniony do udziału w zyskach spółki, w zakresie, w jakim operacje te były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r. W ocenie organu drugiej instancji wskazany w art. 4 ust. (2) Dyrektywy termin 1 lipca 1984 r. należy traktować jako datę odniesienia, który wiąże także Polskę.

W konsekwencji organ odwoławczy podniósł, że w dniu 1 lipca 1984 r. aktami prawnymi, normującymi opodatkowanie spółek w polskim systemie prawa podatkowego, były: ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. nr 45, poz.226 ze zm.) oraz wydane na jej podstawie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. nr 34, poz. 161 ze zm.). Dyrektor Izby Skarbowej w K. podkreślił, że zgodnie z wymienionymi regulacjami, w dniu 1 lipca 1984 r. pożyczka udzielona spółce przez współnika opodatkowana była stawką opłaty skarbowej w wysokości 5%. Organ drugiej instancji zwrócił przy tym uwagę, że na mocy art. 15 ust. 1 ustawy o PCC z 2000 r., przepisy o opłacie skarbowej od czynności cywilnoprawnych traktowane są jako przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Powyższe pozwoliło organowi skonstatować, że skoro w dniu 1 lipca 1984 r. operacje polegające m.in. na zaciąganiu pożyczek przez spółkę kapitałową od współników były co do zasady opodatkowane (wprawdzie stawką większą niż 1%), to zgodne z prawem wspólnotowym było opodatkowanie takich czynności od 1 stycznia 2007 r. stawką niższą niż 1%.

7. Na powyższą decyzję Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Nie zgadzając się ze stanowiskiem Dyrektora Izby Skarbowej w K., strona skarżąca zarzuciła zaskarżonej decyzji:

- naruszenie art. 4 ust. (1) oraz art. 4 ust. (2) Dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r. nr 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w związku z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, poprzez uznanie, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. zgodne z prawem wspólnotowym było opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych pożyczek udzielanych spółce kapitałowej przez jej udziałowca,

- naruszenie art. 4 ust. (2) Dyrektywy kapitałowej poprzez niewłaściwe zastosowanie, podczas gdy przepis ten nie mógł mieć zastosowania w niniejszej sprawie, jako nieskierowany do Polski,

- naruszenie art. 4 ust. (2) Dyrektywy kapitałowej, w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej, § 54 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej oraz art. 41 pkt 8 Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r., poprzez uznanie, że na dzień 1 lipca 1984 r. podlegały w Polsce opodatkowaniu opłatą skarbową pożyczki udzielone spółce przez udziałowca.

Mając na względzie powyższe Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz zasądzenie kosztów postępowania sądowoadministracyjnego, względnie skierowanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, na podstawie art. 234 Traktatu ustanawiającego Wspólną Europejską pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (skargę sporządzono w dniu 10 sierpnia 2009 r.), w sprawie uzyskania odpowiedzi na pytanie odnośnie zgodności polskiej ustawy o PCC z art. 4 ust. (2) Dyrektywy Rady nr 69/335/EWG.

8. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w K. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu objętej skargą decyzji. Jednakże w skierowanym do Sądu piśmie procesowym z dnia [...] 2010 r. organ drugiej instancji – ustosunkowując się do wniosku skarżącej Spółki w sprawie pytania prejudycjalnego - wskazał, że uzyskanie rozstrzygnięcia prejudycjalnego w tej sprawie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, miałyby istotne znaczenie dla orzecznictwa organów podatkowych. Zwrócił jednocześnie uwagę na istniejące w podobnych sprawach różnice w doktrynie i praktyce stosowania prawa podatkowego.

III.

Ramy prawne

Regulacje wspólnotowe:

9. Zgodnie z art. 4 ust. (1) Dyrektywy Rady z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału nr 69/335/EWG (Dz. U. UE. L. 69.249.25) podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

- a) utworzenie spółki kapitałowej;*
- b) przekształcenie spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która nie jest spółką kapitałową, w spółkę kapitałową;*
- c) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju;*
- d) podwyższenie majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki;*
- e) przeniesienie z państwa trzeciego do Państwa Członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego w tym Państwie*

Członkowskim jest uważana za spółkę kapitałową;

f) przeniesienie z państwa trzeciego do Państwa Członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym Państwie Członkowskim za spółkę kapitałową;

g) przeniesienie z jednego Państwa Członkowskiego do innego Państwa Członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w tym drugim Państwie Członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym Państwie Członkowskim nie jest za taką uważana;

h) przeniesienie z Państwa Członkowskiego do innego Państwa Członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim Państwie Członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym Państwie Członkowskim nie jest za taką uważana.

Natomiast w art. 4 ust. (2) ww. Dyrektywy, w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 1 dyrektywy nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U.UE.L.85.156.23) zmieniającej tę Dyrektywę z dniem 17 czerwca 1985 r. postanowiono, że następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1 % w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu:

a) podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej;

b) zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki;

c) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki;

d) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki.

Jednakże Republika Grecka określi, które z wymienionych wyżej operacji zostaną objęte podatkiem kapitałowym.

Z regulacją art. 4 ust. (2) powiązany jest art. 7 Dyrektywy, który – po dokonanej z dniem 17 czerwca 1985 r. zmianie – uzyskał brzmienie:

1. Państwa Członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50 % lub niższą.

Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50 % lub niższej.

Republika Grecka określi, które operacje zostaną zwolnione z podatku kapitałowego.

2. Państwa Członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nie przekraczającej 1 %.

3. W przypadku podwyższenia kapitału spółki zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. c), po zmniejszeniu kapitału spółki w następstwie poniesionych strat, ta część zwiększenia, która odpowiada zmniejszeniu kapitału może być objęta zwolnieniem, o ile takie podwyższenie nastąpi w ciągu czterech lat po zmniejszeniu kapitału.

10. Dyrektywa Rady nr 69/335/EWG została zastąpiona Dyrektywą Rady nr 2008/7/TWE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE. L. 08.46.11). Stosownie do art. 18 Dyrektywy nr 2008/7/TWE, zawarte w niej regulacje, odnoszące się do przedmiotu niniejszej sprawy, weszły w życie z dniem 1 stycznia 2009 r., a zatem nie odnoszą się do analizowanego stanu faktycznego.

Regulacje krajowe:

11. Rozstrzygnięcie sporu między organami podatkowymi, a skarżącą Spółką wymaga odniesienia się do obowiązujących w różnych przedziałach czasowych, krajowych regulacji prawnych, dotyczących opodatkowania czynności prawnych (operacji) polegających na udzielaniu spółkom kapitałowym pożyczek przez wspólników, a więc podmioty będące uprawnionymi do udziału w zyskach spółki. Bezsporną okolicznością jest natomiast to, że podatkowi kapitałowemu, o którym mowa w Dyrektywie nr 69/335/EWG odpowiada obecnie (jak również w 2007 r.) podatek od czynności cywilnoprawnych, unormowany ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zm., tekst pierwotny – Dz. U. z 2000 r. nr 86, poz. 959). Ustawa ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. (art. 16 ustawy o PCC).

12. Przed dniem 1 stycznia 2001 r. opodatkowanie czynności cywilnoprawnych, w tym analizowanych pożyczek, objęte było tzw. opłatą skarbową. W dniu 1 lipca 1984 r. kwestie te normowała ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. nr 45, poz. 226). Ustawa

ta w art. 1 ust. 1 pkt 3 przewidywała opodatkowanie pism stwierdzających dokonanie czynności, jaką było zawiązanie spółki przez osoby fizyczne i osoby prawne nie będące jednostkami gospodarki społecznej. W art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o opłacie skarbowej zawarta została delegacja dla Rady Ministrów do określenia w drodze rozporządzenia m.in. przedmiotów opłaty skarbowej, wymienionych w art. 1, zasad ustalania podstawy obliczania opłaty, wysokości stawek opłaty do poszczególnych przedmiotów opłaty. Wyrazem tej delegacji było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. nr 34, poz. 161 ze zm.). Zgodnie z § 54 ust.1 tego rozporządzenia opłata skarbowa od umowy spółki wynosiła od wkładów, których przedmiotem była nieruchomość lub prawo wieczystego użytkowania nieruchomości – 10%, od innych wkładów – 5%. Stosownie natomiast do postanowień § 54 ust. 5 rozporządzenia, za kapitał zakładowy uznano również pożyczki udzielone spółce przez jednego ze współników lub udziałowców, jeżeli ogólna suma nie spłaconych pożyczek w dniu udzielenia pożyczki przekracza 50% kapitału zakładowego. Tym samym należy stwierdzić, że na dzień 1 lipca 1984 r. pożyczki udzielane przez udziałowców spółkom podlegały opodatkowaniu stawką opłaty skarbowej w wysokości 5%.

13. W dniu 1 stycznia 2001 r. weszła w życie ustawa o PCC z dnia 9 września 2000 r., która zastąpiła – w odniesieniu do czynności cywilnoprawnych – regulacje dotyczące opłaty skarbowej. Ustawa ta w pierwotnym brzmieniu (tj. obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r.) przewidywała opodatkowanie pożyczek udzielanych spółce przez udziałowców (akcjonariuszy). W art. 1 ust. 1 ustawy o PCC ustalony został katalog czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu. Stosownie do art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k) podatkiem PCC objęto umowy spółki (akty założycielskie). W myśl natomiast regulacji art. 1 ust. 1 pkt 2, podatkiem PCC objęto także zmiany umów, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W przypadku umowy spółki za zmianę umowy ustawodawca uznał m.in. pożyczki udzielane spółce przez współników/akcjonariuszy (art. 1 ust. 3 pkt 4 ustawy o PCC). Stawki podatku od pożyczek udzielanych przez współników ustalone zostały w sposób degresywny, przy czym stawka maksymalna określona została w wysokości 1% od pożyczek, których łączna wartość wynosiła do [...] zł., a minimalna – [...] zł + 0,1% nadwyżki ponad [...] zł., w przypadku pożyczek o łącznej wartości ponad [...] zł. (art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o PCC). Stawki te utrzymano do dnia poprzedzającego dzień akcesji.

14. Z chwilą przystąpienia do Unii Europejskiej, Polska zrezygnowała z opodatkowania PCC pożyczek udzielanych spółkom przez współników/akcjonariuszy. Z dniem 1 maja 2004 r., na podstawie art. 1 pkt 5 lit. b) ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o PCC (Dz. U. z 2004 r. nr 6, poz. 42), do art. 9 pkt 10 tej ustawy dodana została kolejna jednostka redakcyjna, tj. lit. h). Zgodnie z tym przepisem (art. 9 pkt 10 lit. h ustawy o PCC, w brzmieniu obowiązującym od 1 maja 2004 r.) zwolniono od podatku od czynności cywilnoprawnych pożyczki udzielane przez współnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej.

15. Przepis art. 9 pkt 10 lit h), którym zwolniono od PCC pożyczki udzielane przez współnika

(akcjonariusza) spółce kapitałowej, został uchylony z dniem 1 stycznia 2007 r. przez art. 2 pkt 9 lit. c) tiret trzecie ustawy z dnia 15 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o PCC (Dz. U. nr 222, poz. 1629). Podatkiem od czynności cywilnoprawnych objęte w dalszym ciągu były umowy spółki (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k), zmiany tych umów (art. 1 ust. 1 pkt 2), przy czym za zmianę umowy spółki uznano m.in. przy spółce kapitałowej – pożyczkę udzieloną tej spółce przez udziałowca/akcjonariusza (art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy o PCC, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.). Stawka podatku była jednolita i wynosiła 0,5% (art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy o PCC).

16. Z dniem 1 stycznia 2009 r. do art. 9 pkt 10 ustawy o PCC dodano lit. i), który to przepis zwalnia od PCC pożyczki udzielane przez wspólnika/akcjonariusza spółce kapitałowej. Powyższa nowelizacja, dokonana ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o PCC (Dz. U. nr 209, poz. 1319), wiązała się z implementacją przez Polskę Dyrektywy Rady nr 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r.

IV

Motywy skierowania pytania prejudycjalnego

17. Wobec przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej z dniem 1 maja 2004 r. do Unii Europejskiej, na podstawie Traktatu Akcesyjnego, prawo wspólnotowe stało się od tej daty częścią porządku prawnego obowiązującego w Polsce, mając przy tym, w przypadku kolizji z prawodawstwem krajowym, pierwszeństwo ze względu na treść art. 91 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia, stanowiącego część Traktatu Akcesyjnego. Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego ma również oparcie w ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich (por. np. wyrok ETS z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie *van Gend en Loos*, 26/62, ECR 1963, s. 1; wyrok ETS z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie *Simmenthal*, 106/77, ECR 1978, s. 629; wyrok ETS z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie *Erich Ciola*, C-224/97, ECR 1999, s. I-2517).

18. Przedmiot niniejszej sprawy sądowej, zainicjowanej skargą wniesioną przez Spółkę, na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K., zasadniczo ogranicza się do ustalenia czy obowiązująca w 2007 ustawa krajowa, regulująca opodatkowanie czynności prawnych (operacji) polegających na udzielaniu przez wspólników/akcjonariuszy pożyczek spółkom kapitałowym, pozostawała w zgodzie z postanowieniami Dyrektywy Rady nr 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r., zmienionej Dyrektywą z dnia 10 czerwca 1985 r. nr 85/303/EWG (zmiana weszła w życie 17 czerwca 1985 r.).

Rozstrzygnięcie sprawy wiąże się w istocie z odpowiedzią na pytanie, czy w 2007 r. możliwe było opodatkowanie (przywrócenie opodatkowania) wyżej opisanych czynności prawnych, w świetle postanowień art. 4 Dyrektywy kapitałowej nr 69/335/EWG, a zwłaszcza art. 4 ust. (2) lit. c tego aktu prawnego, po dokonanej zmianie z dniem 17 czerwca 1985 r.

Przypomnieć należy, że stosownie do tego unormowania "Następujące operacje mogą, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r., nadal podlegać podatkowi kapitałowemu: [...]; c) zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki; [...]"

19. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej w K. regulacja krajowa była zgodna z postanowieniami Dyrektywy 69/335/EWG, z uwagi na treść art. 4 ust. (2), który dopuszczał opodatkowanie pożyczek zaciągniętych przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel jest uprawniony do udziału w zyskach spółki (lit. c), w zakresie, w jakim operacje te były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r. Organ wskazał przy tym na obowiązujące w tej dacie regulacje dotyczące opłaty skarbowej, którą opodatkowane były wówczas m.in. omawiane umowy pożyczek.

20. Skarżąca Spółka polemizuje ze stanowiskiem organu podatkowego wskazując, że wprowadzenie do ustawy krajowej z dniem 1 stycznia 2007 r. opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych pożyczek udzielanych przez wspólników/akcjonariuszy pozostawało w sprzeczności z Dyrektywą 69/335/EWG zasadniczo z dwóch powodów:

a) po pierwsze – art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG nie mógł mieć wg Spółki w ogóle zastosowania, ponieważ – poprzez wskazanie w nim daty 1 lipca 1984 r. – był skierowany tylko do tych państw członkowskich, które były lub stały się członkami Wspólnot 1 stycznia 1986 r.; natomiast art. 4 ust. (1), zawierający zamknięty katalog czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, nie obejmował swym zakresem wspomnianych pożyczek;

b) po drugie – zdaniem Spółki naruszono art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG przywracając z dniem 1 stycznia 2007 r. opodatkowanie pożyczek udzielanych przez wspólników/akcjonariuszy spółkom kapitałowym, podczas gdy Polska zrezygnowała z tego podatku z dniem akcesji, tj. z dniem 1 maja 2004 r.

21. Rozpatrujący sprawę skład orzekający nie podzielił pierwszego z ww. argumentów skarżącej Spółki. W ocenie Sądu data 1 lipca 1984 r., o której mowa w art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG (jak też w art. 7 ust. 1) winna być traktowana jako data odniesienia, która wiąże Polskę od dnia 1 maja 2004 r., tj. od momentu akcesji. Z tym bowiem dniem, stosownie do postanowień Traktatu Akcesyjnego, prawo wspólnotowe stało się co do zasady w całości częścią krajowego porządku prawnego. Odstępstw od stosowania Dyrektywy 69/335/EWG, z dokonanymi zmianami, nie przewidziano ani w wymienionym Traktacie z dnia 16 kwietnia 2003 r. oraz w akcie dotyczącym warunków przystąpienia i dostosowań z dnia 23 września 2003 r., ani żadnym innym dokumencie. Stanowisko to zgodne jest z wykładnią zawartą w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 czerwca 2007r. w sprawie C-366/05 (Optimus – Telecomunicações SA), gdzie Trybunał wskazał, iż w przypadku przystępowania do Wspólnot, zawarte w prawie wspólnotowym odwołanie się do określonej daty, wobec braku postanowienia o przeciwnej treści w akcie przystąpienia lub innym

akcie prawa wspólnotowego, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli ta data jest wcześniejsza od daty przystąpienia.

W konsekwencji uznać należy, że zgodnie z obowiązującą w dniu 1 lipca 1984 r. regulacją prawną dotyczącą opłaty skarbowej, czynności polegające na udzielaniu pożyczek przez wspólników nie były zwolnione z podatku (opłaty skarbowej). Stosownie zatem do treści art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG, Państwo Członkowskie – w zakresie w jakim wyszczególnione w tym przepisie czynności (operacje) były opodatkowane stawką 1% - mogło nadal je obciążać tym podatkiem. Z postanowieniami art. 4 ust. (2) powiązane jest uregulowanie art. 7 ust. (1) wymienionej Dyrektywy, w świetle którego Państwo Członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub stawką niższą. Zwolnienie zależy od warunków, które w tamtym dniu były stosowane do przyznania zwolnienia lub, zależnie od okoliczności, nałożenia podatku według stawki 0,50 % lub niższej.

22. Natomiast wątpliwość Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach wywołuje kwestia, czy Państwo Członkowskie, które z dniem akcesji (tj. w przypadku Polski - 1 maja 2004 r.) zniósło opodatkowanie podatkiem kapitałowym pożyczki zaciągane przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel jest uprawniony do udziału w zyskach tej spółki, było – w świetle wymienionej regulacji Dyrektywy 69/335/EWG – uprawnione do ponownego wprowadzenia tego podatku w okresie późniejszym (w przypadku Polski - z dniem 1 stycznia 2007 r.).

23. W treści art. 4 ust. (1) Dyrektywy 69/335/EWG zawarty został katalog operacji, które podlegały podatkowi kapitałowemu w Państwach Członkowskich. Katalog ten obejmował m.in. utworzenie spółki kapitałowej, podwyższenie jej kapitału poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, przeniesienie z państwa trzeciego do Państwa Członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki. Podkreślić należy, że w katalogu tym nie została wymieniona pożyczka od udziałowca. Obok regulacji art. 4 ust. (1) Dyrektywa zawierała unormowania art. 4 ust. (2) oraz 7 ust. (1), obejmujące przepisy o charakterze przejściowym. Treść tych przepisów została ustalona Dyrektywą nr 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., w związku z przygotowaniem do rozszerzenia Wspólnoty, które nastąpiło z dniem 1 stycznia 1986 r. (o Hiszpanię i Portugalię).

24. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach przywołaną wyżej regulację art. 7 ust. (1) Dyrektywy 69/335/EWG rozpatrywać należy wyłącznie w związku z treścią art. 4 ust. (2), w brzmieniu nadanym nowelą z 1985 r. O ile bowiem art. 4 ust. (2) upoważniał Państwa Członkowskie do utrzymania opodatkowania wymienionych w nim operacji, w tym polegających na udzielaniu spółkom pożyczek przez wspólników, o tyle regulacja art. 7 ust. (1) tejże Dyrektywy nakazywała Państwom Członkowskim zwolnić z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub stawką niższą.

Zestawienie obu unormowań prowadzi do wniosku, że poza przypadkami wymienionymi w katalogu określonym w art. 4 ust. (1) Dyrektywy 69/335/EWG, Państwa Członkowskie mogły objąć podatkiem kapitałowym pewne dodatkowe operacje, tj. wymienione w art. 4 ust. (2) lit. a – d, z zastrzeżeniem warunków określonych tym przepisem (mogły one nadal podlegać podatkowi kapitałowemu, w zakresie, w jakim były opodatkowane stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r.). Utrzymanie opodatkowania operacji wyszczególnionych w art. 4 ust. (2) miało więc charakter fakultatywny. Natomiast art. 7 ust. (1) – jak już zaznaczono – zobowiązywał do zwolnienia od podatku kapitałowego operacje, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub stawką niższą, inne niż operacje określone w art. 9.

25. W przepisie art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG, po jej znowelizowaniu w 1985 r., użyto sformułowania "operacje mogą [...] nadal podlegać podatkowi kapitałowemu". Określenie "nadal podlegać" można postrzegać jako kontynuację czegoś, co miało miejsce wcześniej, a nawet bezpośrednio wcześniej. Taka interpretacja wymienionego sformułowania prowadzi do wniosku, że opodatkowanie podatkiem kapitałowym określonych operacji, mieszczących się w zakresie przedmiotowym wymienionym w art. 4 ust. (2) lit. a-d, mogło zostać przez Państwo Członkowskie utrzymane tylko na zasadach ciągłości, bez wprowadzania przerw czasowych w tym opodatkowaniu i to pod warunkiem, że podatek taki istniał w danym państwie w dniu 1 lipca 1984 r. oraz obowiązywała wówczas stawka w wysokości co najmniej 1%. Idąc tokiem tego rozumowania należałoby stwierdzić, że Państwo Członkowskie utraci prawo do ponownego wprowadzenia podatku kapitałowego od operacji wyszczególnionych w art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG, jeżeli podatek taki obowiązywał przed akcesją tego państwa do Unii Europejskiej, ale z momentem akcesji został zniesiony. Nie ulega wątpliwości, że Polska, mając - stosownie do art. 4 ust. (2) Dyrektywy 69/335/EWG - możliwość wyboru jednego z alternatywnych rozwiązań: opodatkowania wskazanej w tym przepisie operacji (np. opodatkowania pożyczek udzielanych spółkom przez wspólników), albo rezygnacji z tego podatku, przyjęła drugie z wymienionych rozwiązań, tzn. zniósła obowiązujący do dnia akcesji podatek obciążający omawiane pożyczki. Został on przywrócony do krajowego porządku prawnego po ponad 2 i pół roku, tj. z dniem 1 stycznia 2007 r.

26. W tym miejscu pojawia się wątpliwość, czy przywrócenie podatku pozostawało także w zgodzie z celem Dyrektywy 69/335/EWG, a zwłaszcza z celem zmiany dokonanej Dyrektywą z 1985 r. Wydaje się bowiem, że celem dokonanej nowelizacji, którą przejściowo umożliwiono Państwom Członkowskim utrzymanie opodatkowania określonych operacji, było zmniejszenie ryzyka związanego z utratą przychodów budżetowych wskutek radykalnej likwidacji podatku, z momentem wejścia danego państwa do Wspólnoty. Skoro zatem z tym dniem samo państwo rezygnuje z tego podatku, trudno uznać, że jego ponowne wprowadzenie po jakimś czasie spełnia cel Dyrektywy. Powyższe wiąże się także z realizacją zasady "stand still". Komisja Wspólnot Europejskich we wniosku dotyczącym Dyrektywy Rady w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 4 grudnia 2006 r. (2006/0253 CNS), uzasadniając przekształcenia Dyrektywy 69/335/EWG stwierdziła, że już sam cel omawianej Dyrektywy, zwłaszcza po jej zmianie w 1985 r., był interpretowany jako domyślne zobowiązanie do przestrzegania tej zasady. Według Komisji,

domyślny obowiązek przestrzegania zasady "stand still" sprawił, że Państwa Członkowskie, które zniosły podatek kapitałowy, nie mogły go już ponownie nałożyć. Podkreślenia też wymaga, że rzecznik generalny Fennelly w swojej opinii w sprawie C-350/98 (Henkel Hellas ABEE) stwierdził, że państwa członkowskie nie mają prawa wprowadzać nowych podatków kapitałowych od operacji wymienionych w przedmiotowej Dyrektywie, jeżeli wcześniej nie zdecydowały się na ich wprowadzenie.

27. Do problemu przywrócenia przedmiotowego podatku do polskiego porządku prawnego, po jego uprzedniej likwidacji, odnosiły się również sądy administracyjne. W prawomocnym wyroku z dnia 11 września 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 619/09) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zwrócił uwagę, że celem Dyrektywy 69/335/EWG, jest wspieranie swobodnego przepływu kapitału w szczególności poprzez możliwość uzyskania zwolnienia z podatku kapitałowego. Zdaniem tego Sądu nie odpowiadają temu celowi działania Państwa Członkowskiego, które, tak jak uczyniła to Polska, w momencie przystąpienia do Unii Europejskiej zwalnia z podatku kapitałowego pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, by po ponad dwóch latach funkcjonowania tego zwolnienia czynność tę opodatkować, a po kolejnych dwóch latach - ponownie zwolnić z podatku. Taka niestabilność regulacji nie służy wspieraniu swobodnego przepływu kapitału, a wprowadzenie opodatkowania po wcześniejszym zwolnieniu z podatku jest wprost sprzeczne z wytyczonym przez Dyrektywę (ukształtowanym Dyrektywą 85/303) kierunkiem działania, tj. doprowadzenia do zwolnienia z podatku kapitałowego ze względu na jego niekorzystny wpływ na gospodarkę. Sąd podniósł, że Komisja Wspólnot Europejskich wskazała, iż podatek kapitałowy ma być zniesiony do 2010 r., co nastąpi po 25 letnim okresie, w którym Państwa Członkowskie mogły dostosować swoje regulacje do zniesienia tego podatku. W większości państw Wspólnoty podatek ten został zniesiony, co z punktu widzenia konkurencyjności polskich podmiotów gospodarczych nie może pozostawać bez znaczenia. Tym bardziej "zaskakiwanie" tych podmiotów ponownym wprowadzeniem podatku kapitałowego od pożyczki udzielonej spółce przez wspólnika nie może być ocenione jako działanie zgodne z celem Dyrektywy 69/335.

Podobne stanowisko zajął również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 15 października 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 556/09.

Godzi się jednakże odnotować, że pogląd odmienny zaprezentowany został w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Ke 509/09. Dokonując analizy obowiązujących w Polsce w latach 2007-2008 regulacji, pod kątem ich zgodności z Dyrektywą 69/335/EWG, Sąd ten doszedł do wniosku, że nie doszło do naruszenia klauzuli stand still, bowiem nie doszło w czasie obowiązywania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych do rozszerzenia obowiązków podatkowych wbrew postanowieniom Dyrektywy. Zdaniem WSA w Kielcach, nie zasługuje w tej mierze na uwzględnienie stanowisko skarżącej, że Polska, znosząc z momentem wejścia do Wspólnot podatek od pożyczek udzielanych spółkom kapitałowym przez wspólników, nie była już uprawniona do ponownego opodatkowania tych czynności, co skutkowało naruszeniem tzw. klauzuli stand still.

28. Przytoczone wyżej stanowisko rzecznika generalnego, zawarte w opinii w sprawie C-350/98 rodzi pytanie, czy zakaz wprowadzania przez Państwa Członkowskie nowych podatków kapitałowych od operacji wymienionych w przedmiotowej Dyrektywie, jeżeli wcześniej nie zdecydowały się na ich wprowadzenie, odnosi się również do sytuacji, w której podatek taki istniał, wprowadzając przed akcesją danego państwa do Unii Europejskiej, ale został później zniesiony. Wątpliwości w tej kwestii potęgowane są również przez rozbieżne poglądy polskich sądów administracyjnych (por. pkt 27). O rozstrzygnięcie tego problemu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zabiega skarżąca Spółka, wnosząc w skardze o skierowanie w sprawie pytania prejudycjalnego. Wreszcie Dyrektor Izby Skarbowej w piśmie procesowym z dnia [...] 2010 r. wskazał na celowość uzyskania rozstrzygnięcia prejudycjalnego, co w jego ocenie miałyby istotne znaczenie dla praktyki orzeczniczej organów podatkowych.

29. Przedstawione wątpliwości, związane z interpretacją wskazanej regulacji prawa wspólnotowego, zdaniem rozpatrującego sprawę składu orzekającego, uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w trybie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym. W związku z tym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zawiesił postępowanie sądowe w sprawie, na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1270 ze zm.), stosowanego odpowiednio

3. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania PCC generalnie w przypadków umów związana jest z wartością rynkową przedmiotu umowy.

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.

Przepisy te od strony praktycznej zna każdy nabywca samochodu używanego. Musi on bowiem przed rejestracją opłacić podatek od czynności cywilnoprawnych. Udaje się więc do urzędu skarbowego, przedstawia umowę z ceną nabycia i chce opodatkować tą kwotę PCC. Jednak pani w urzędzie wyciąga swoją książeczkę i na jej podstawie wyznacza cenę nabycia samochodu, zazwyczaj wyższą od ceny na umowie. To jest właśnie praktyczne stosowanie zapisów art. 6 ust. 3 ustawy. Jeżeli podatnik nie chce się zgodzić na takie oszacowanie wartości umowy, czeka go droga przez mękę. Zaczyna się od pisma wzywającego do określenia ceny w wysokości narzuconej przez urząd. Już samo to straszy skutecznie podatnika. Potem, przy dalszym oporze ze strony delikwenta choć to jest rzadkością, urząd wyda decyzję wymiarową uwzględniając opinię biegłego lub rzeczoznawcy powołanego przez podatnika.

Ponieważ różnice w kwotach podatku wyliczonego z podstawy narzuconej przez organ skarbowy przy zakupie samochodu zazwyczaj są niewielkie, 99,9% podatników przystaje na to w imię świętego spokoju. Dopiero większe transakcje wywołują kontrowersje i trafiają przed oblicza sądów.

Jeżeli podatnik, pomimo wezwania nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33 % od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik.

Poniżej przykładowa sprawa dotycząca podwyższenia wartości rynkowej oraz obciążenia strony kosztami biegłego.

I SA/GI 1233/10 - Wyrok WSA w Gliwicach Data orzeczenia 2011-03-10

(...)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Ewa Madej, Sędzia NSA Eugeniusz Christ (spr.), Sędzia WSA Beata Kozicka, Protokolant Izabela Maj - Dziubańska, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 marca 2011 r. sprawy ze skargi A w Z. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w K. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych 1) uchyla zaskarżone postanowienie, 2) stwierdza, że uchylone postanowienie nie podlega wykonaniu w całości do czasu uprawomocnienia się wyroku, 3) zasądza

od Dyrektora Izby Skarbowej w K. na rzecz strony skarżącej kwotę [...] ([...]) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

Uzasadnienie

Postanowieniem z dnia [...] Znak: [...], Dyrektor Izby Skarbowej w K., działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 roku, Nr 8, poz. 60 ze zm.) i art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.), po rozpatrzeniu zażalenia B S.A. w Z.

z dnia 5 lipca 2010 r., uzupełnionego pismem z dnia 11 sierpnia 2010 r., na postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. z dnia [...] Nr [...] obciążające strony umowy kosztami biegłego za wycenę nieruchomości położonej w Z. przy ul. [...] w wysokości [...] zł, utrzymał w mocy postanowienie organu podatkowego I instancji.:

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia wskazano, że aktem notarialnym Rep. A nr [...] sporządzonym w dniu 14 listopada 2005 r., w Kancelarii Notarialnej w W. pan S.M. i pan P.J. działający w imieniu A z siedzibą w Z. sprzedali na rzecz spółki B S.A. z siedzibą w Z. prawo użytkowania wieczystego nieruchomości składającej się z działek gruntowych o nr [...] oraz [...] o powierzchni łącznej [...] m² wraz ze znajdującym się na niej budynkiem biurowym stanowiącym odrębną nieruchomość oraz prawo użytkowania wieczystego nieruchomości składającego się z działek o nr [...],[...],[...],[...] oraz [...] o łącznej powierzchni [...] m² wraz ze znajdującymi się na niej budynkami i urządzeniami stanowiącymi odrębne nieruchomości za kwotę [...] zł.

Po wszczęciu postępowania podatkowego w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych organ podatkowy I instancji postanowieniem z dnia 19 grudnia 2010 r., wezwał strony do podwyższenia wartości niektórych tylko nieruchomości będących przedmiotem umowy, informując jednocześnie, że w przypadku nie udzielenia odpowiedzi w wyznaczonym terminie lub podania wartości nie odpowiadającej wartości rynkowej, organ podatkowy dokona ich określenia z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli ustalona przez biegłego wartość tych nieruchomości będzie wyższa o więcej niż 33 % od wartości podanej przez podatnika, to koszty ustalenia wartości poniosą solidarnie strony czynności cywilnoprawnej. Ponieważ strony tej czynności, nie wyraziły zgody na podwyższenie wartości nieruchomości do zaproponowanej kwoty, organ podatkowy zlecił rzeczoznawcy majątkowemu ustalenie ich wartości rynkowej. W dniu 21 kwietnia 2010 r., biegły rzeczoznawca majątkowy przedłożył operat szacunkowy, w którym wycenił budynek garaży na kwotę [...] zł, budynek warsztatowo-biurowy na kwotę [...] zł – według stanu na dzień 14 listopada 2005 r. Wartość pozostałych obiektów wymienionych w zleceniu organu podatkowego tj. budynku lodowni, spawalni, budynku gospodarczego oraz magazynu smarów i olejów nie oszacowano z uwagi na ich zły stan techniczny.

Organ odwoławczy stwierdził, iż organ I instancji ostatecznie przyjął wartość rynkową wyliczoną

przez rzeczoznawcę majątkowego jako podstawę opodatkowania zawartej czynności cywilnoprawnej uznając, że sporządzony operat szacunkowy nie budzi zastrzeżeń. Wskazał, że łączna wartość wyznaczonych do oszacowania zabudowań została określona w akcie notarialnym na kwotę [...] zł, zaś biegły ustalił wartość tych nieruchomości na kwotę łączną w wysokości [...] zł. Zauważył, że wartość ustalona przez biegłego przekroczyła więcej niż 33 % wartości nieruchomości podanych w akcie notarialnym dlatego koszty tej opinii ponoszą solidarnie strony czynności cywilnoprawnej zgodnie z dyspozycją w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Koszt opinii biegłego został wyceniony na kwotę [...] zł i na tę okoliczność biegły przedłożył fakturę VAT i tymi kosztami zostały obciążone solidarnie strony niniejszego postępowania.

Postanowienie organu odwoławczego, kierowane do B S.A. w Z., doręczono A w Z., która złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach na to postanowienie zarzucając naruszenie przepisu art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych poprzez jego niewłaściwe zastosowanie oraz wnosząc o uchylenie postanowienia w całości i zasądzenia kosztów postępowania.

Uzasadniając skargę strona skarżąca podniosła, że zaskarżone postanowienie naruszyło istotne interesy stron poprzez błędne ustalenie rzeczywistej wartości rynkowej przedmiotów transakcji. Wskazując na treść art. 149 i art. 151 ustawy o gospodarce nieruchomościami strona stwierdziła, że "niewątpliwie jednak, najbardziej prawdopodobną cenę możliwą do uzyskania na rynku jest cena rzeczywiście uzyskana". Zdaniem skarżącej organy podatkowe niesłusznie zakwestionowały operat sporządzony przez biegłego na zlecenie stron tej transakcji. W operacie tym nie ma zastrzeżenia, iż ma on służyć "dla celów podjęcia decyzji gospodarczej". W rzeczywistości określił on zastosowanie swojej wyceny szerzej, gdyż użyty przez niego zwrot "w celu sprzedaży" może swym zakresem obejmować również cele podatkowe.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w K. wniósł o oddalenie skargi podtrzymując zajęte stanowisko oraz wskazał na uchybienie proceduralne w postaci naruszenia zasady dwuinstancyjności, poprzez nie wniesienie przez skarżącą zażalenia na postanowienie organu podatkowego I instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył co następuje:

Skarga okazała się zasadna aczkolwiek z przyczyn w niej niewskazanych.

Na wstępie należy zauważyć, że zgodnie z art. 50 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), dalej ustawa p.p.s.a., uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny (...). Skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu, w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba, że skargę wnosi prokurator lub Rzecznik Praw

Obywatelskich (art. 52 § 2 ustawy p.p.s.a.). W myśl art. 52 § 2 ustawy p.p.s.a. przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, przewidziany w ustawie.

W postępowaniu w sprawie sądownoadministracyjnej stronami są skarżący oraz organ, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi (art. 32 ustawy p.p.s.a.). Osoba, która brała udział w postępowaniu administracyjnym, a nie wniosła skargi, jeżeli wynik postępowania sądowego dotyczy jej interesu prawnego, jest uczestnikiem tego postępowania na prawach strony (art. 33 § 1 ustawy p.p.s.a.).

Jak wynika z akt niniejszej sprawy postanowieniem z dnia [...] organ podatkowy obarczył B S.A. w Z. oraz A w Z. jako strony umowy kosztami biegłego w wysokości [...] zł za wycenę nieruchomości położonych w Z. ul. [...] wskazując, że strony są odpowiedzialne solidarnie do ich uiszczenia. Postanowienie doręczono obu stronom, zaś zażalenie na to postanowienie wniosła tylko B S.A. w Z. Rozpatrując zażalenie tego podmiotu organ odwoławczy wydał postanowienie utrzymujące w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji przy czym orzeczenie to skierował do B S.A. w Z. i doręczył obu stronom postępowania pierwszoinstancyjnego z pouczeniem o przysługującym stronie prawie wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Stosownie do brzmienia art. 270a Ordynacji podatkowej w sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Do kosztów postępowania zalicza się m. in. wynagrodzenie przysługujące biegłym (art. 265 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Zażalenie wnosi się w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia stronie (art. 236 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej). W sprawach nie uregulowanych w rozdziale "Zażalenie" do zażaleń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań (art. 239 Ordynacji podatkowej). Stroną postępowania zażaleniowego jest podmiot (jednostka) wnoszący zażalenie. Postanowienie doręcza się stronie na piśmie. W przedmiotowej sprawie postanowienie wydane na skutek rozpoznania zażalenia jednej strony organ odwoławczy doręczył także drugiej stronie, która w postępowaniu zażaleniowym nie uczestniczyła.

Istota administracyjnego postępowania polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy. Rozpatrując zażalenie jednej strony organ odwoławczy był zobowiązany do rozpatrzenia sprawy dotyczącej kosztów postępowania, ponownie w jej całokształcie, a nie jedynie w odniesieniu do zarzutów zażalenia.

Tym samym należy stwierdzić, że rozpoznanie zażalenia wniesionego przez jedną ze stron, którym środek ten przysługiwał oznacza, iż doszło do wydania postanowienia, podlegającego zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 3 § 2

pkt 2 ustawy p.p.s.a.). Wymóg wyczerpania środków zaskarżenia, w rozumieniu art. 52 § 1 ustawy

p.p.s.a., zostaje spełniony również wówczas, gdy tylko jedna ze stron skorzystała z przysługującego zaskarżenia postanowienia obarczającego kosztami także inną stronę szczególnie w sytuacji, gdy organ wydający postanowienie kończące postępowanie w takiej sprawie doręczył je stronie nie wnoszącej zażalenia. Przepis art. 52 § 1 ustawy p.p.s.a. nie wskazuje na wymóg wyczerpania prawem przewidzianych środków zaskarżenia przez skarżącego (tak postanowienie NSA z dnia 10 października 2008 r. sygn. akt I GSK 1071/07).

Skoro w przedmiotowej sprawie postanowienie organu drugiej instancji rozstrzygające sprawę w wyniku zażalenia wniesionego przez inną niż skarżąca stronę, dotyczyło również skarżącej, której postanowienie to zostało doręczone, to tym samym należało uznać, że doszło do wyczerpania środków zaskarżenia, o czym jest mowa w art. 52 § 1 ustawy p.p.s.a. Skarżąca miała więc legitymację do wniesienia przedmiotowej skargi (art. 50 § 1 ustawy p.p.s.a.).

Odnosząc się do sedna sprawy należy wskazać, że zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.), dalej ustawa podatkowa, w brzmieniu z 2005 r., podstawę opodatkowania stanowi przy umowie sprzedaży (...) wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego. Jeżeli strony pomimo wezwania (...), nie określiły wartości lub podały wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia na podstawie opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób przekroczy o 33 % wartości podaną przez stronę, koszty opinii ponoszą solidarnie strony czynności cywilnoprawnej (art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej).

Z treści powołanego wyżej przepisu wynika, że koszty opinii biegłego powołanego przez organ podatkowy tylko wówczas ciążą na stronach czynności cywilnoprawnej, gdy wartość określona w ten sposób jest wyższa o 33 % od wartości podanej przez podatników przedmiotowego podatku. Z powołanego przepisu wynika również, że wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnej określa się w stosunku do każdej rzeczy lub prawa podatkowego stanowiących podstawę opodatkowania, a więc przy umowie sprzedaży, każdej sprzedanej rzeczy lub prawa majątkowego, odrębnie. Stosowanie cytowanego przepisu ma charakter obligatoryjny wykluczający dowolność działania organu podatkowego w przypadku zajścia zdarzenia w nim określonego.

Stosując przepis art. 6 ust. 3, a następnie ust. 4 ustawy podatkowej, organ podatkowy określa wartość przedmiotu czynności cywilnoprawnej na podstawie opinii biegłego w granicach w jakich wcześniej, według jego oceny, wartość ta nie odpowiada wartości rynkowej. Decydując o zakresie opinii biegłego, a więc o tym czy będzie ona dotyczyła jednego czy wielu przedmiotów czynności cywilnoprawnej, organ podatkowy rozstrzyga również w kwestii kosztów takiej opinii. O ile okaże się, że w sporządzonej, według zlecenia organu podatkowego, opinii biegłego dotyczącej kilku rzeczy lub praw majątkowych, wartości poszczególnych przedmiotów czynności cywilnoprawnej raz przekroczy a w innych przypadkach nie przekroczy o 33 % jej wartość podaną przez strony, to koszty takiej opinii w całości nie mogą obciążać strony czynności cywilnoprawnej. Opinia powinna dotyczyć konkretnego przedmiotu czynności cywilnoprawnej a nie ich zbioru w sytuacji, gdy strony

określiły, tak przedmioty jak i ich wartość, odrębnie, a organ podatkowy dokonał własnej, wstępnej oceny wskazanych wartości wzywając do określenia podwyższenia lub obniżenia, wartości poszczególnych przedmiotów takiej czynności.

Jak wynika z akt niniejszej sprawy organ podatkowy wezwał strony czynności cywilnoprawnej do podwyższenia wartości 6 budynków będących przedmiotem umowy sprzedaży podając jednocześnie własną ocenę ich wartości. Strony nie wyraziły na to zgody, wobec czego organ podatkowy zawarł umowę o dzieło z wykonawcą opinii, w zakresie sporządzenia operatu szacunkowego wskazanych w umowie zabudowań, za wynagrodzenie w łącznej kwocie [...] zł + VAT.

W sporządzonej, na zlecenie organu podatkowego, opinii biegła stwierdziła, że spośród objętych zakresem wyceny zabudowań ustaliła wartość rynkową tylko dwóch

budynków: garaże na kwotę [...] zł oraz warsztatowo-biurowy na kwotę [...] zł. Wartość pozostałych 4 budynków wynosiła [...] zł, a biegła nie dokonała ich oszacowania z uwagi na zły stan techniczny. Organ podatkowy wypłacił biegłej pełną kwotę umówionego wynagrodzenia.

Wydając postanowienie obciążające strony umowy kosztami biegłego organ podatkowy stwierdził, że biegła podała wartość kwestionowanych nieruchomości budynkowych na kwotę łączną [...] zł, a wartość tak określona przekroczyła o [...] % wartość podaną w akcie notarialnym wg wyliczenia wartość określona przez strony [...] zł + ($[...] \times [...] \%$) = [...] zł. Tym samym ustalając wskaźnik przyjęty w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej organ podatkowy uwzględnił łączną wartość wszystkich przedmiotów opinii również tych bezwartościowych i o wartości nieprzekraczającej o 33 % wartości podanej przez strony. Uznał więc, że dla obciążenia stron czynności kosztami opinii biegłego wystarczające jest, aby łączna wartość wszystkich podlegających opinii przedmiotów przekroczyła o 33 % ich wartość przyjętą przez stronę. Tym samym obciążył strony kosztami opinii także w stosunku do przedmiotów, których wartość podana przez stronę nie przekraczała wymienionego wskaźnika. Doszło więc do obciążenia kosztami opinii stron w sytuacji, gdy tylko wartość jednego z sześciu ocenianych przedmiotów przekroczyła wskazany procent wartości.

Skoro przedmiotowa opinia dotyczyła wartości kilku (sześciu) przedmiotów czynności cywilnoprawnych, zaś organ podatkowy dokonał określenia ich wartości na podstawie opinii biegłego, w której wartość tylko jednego przedmiotu była wyższa o 33 % od wskazanej przez strony, a pozostałe wartości były niższe (zerowe) niż wskazane przez strony bądź nie przekraczały ustawowego wskaźnika, to tym samym wyliczając stosunek procentowy, o którym mowa w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej, decydujący o ponoszeniu kosztów opinii biegłego, powinien uwzględnić wartość poszczególnych, podlegających opinii przedmiotów, a nie ich wartość globalną. W przypadku, gdy powołano biegłego celem określenia wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej wskazując kilka lub więcej rzeczy lub praw majątkowych, to tak sporządzona opinia jest opinią zbiorczą co do wszystkich podlegających ocenie przedmiotów, co nie oznacza, że suma ich wartości tworzy wskaźnik z art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej.

W stanie prawnych obowiązującym w 2005 r., odmiennie niż obecnie, istotnym elementem stanowiącym o obowiązku poniesienia kosztów opinii z art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych było przekroczenie, o odpowiedni procent, a nie różnica, wartości określonej na podstawie takiej opinii w stosunku do wartości rzeczy lub praw majątkowych podanej przez strony czynności cywilnoprawnej i będącej jej przedmiotem. W takim przypadku dla ustalenia procentowego udziału wartości określonej przez organ podatkowy na podstawie opinii biegłego do wartości podanej przez strony uwzględnia się wszystkie wartości w opinii tej określone, również te, które okazały się niższe niż wskazane przez strony czynności cywilnoprawnej. Podatnik ponosi koszty opinii biegłego tylko w stosunku do określonego w opinii przedmiotu, rzeczy lub prawa majątkowego, którego wartość, ustalona na podstawie takiej opinii, przekracza wymieniony w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej wskaźnik procentowy.

Opinia, o której mowa w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej, niezależnie od formy jej sporządzenia (jednostkowa lub zbiorcza) zawsze dotyczy wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej (art. 6 ust. 2 ustawy podatkowej) co w przypadku sprzedaży oznacza rzecz lub prawo majątkowe (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c obecnie art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej) będące przedmiotem takiej umowy (art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej). Organ podatkowy nie może obciążyć podatnika kosztami opinii, w której wartość danej rzeczy lub prawa majątkowego, nie przekroczyła wielkości wskazanej w tym przepisie. Opinia zbiorcza nie oznacza nic innego jak zbiór opinii jednostkowych sporządzonych przez biegłego (biegłych) w jednym dokumencie. Na koszt opinii zbiorczej składa się koszt poszczególnych, zawartych w jednym dokumencie, opinii. W przypadku umowy sprzedaży koszty opinii wymienionej w art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej, to koszt wyceny (określenia wartości) poszczególnej sprzedanej rzeczy lub prawa majątkowego, o ile rzeczy te lub prawa zostały w umowie wyodrębnione (oznaczone co do tożsamości ze wskazaniem ceny).

Nie znajduje uzasadnienia prawnego twierdzenie, że treść umowy łączącej organ podatkowy i biegłego, w której określono wynagrodzenie za opinię dotyczącą kilku przedmiotów danej czynności decyduje o obowiązku ponoszenia przez strony pełnych kosztów takiej opinii tylko z tego powodu, że wartość jednego z wycenionych rzeczy lub praw majątkowych (lub ich suma) przekroczyła wskaźnik z art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej. Na podatniku (podatnikach) nie ciąży koszt opinii określającej wartość rzeczy lub prawa majątkowego co do przedmiotu, którego wartość nie przekroczyła wskazanego wskaźnika, bez względu na umowę stanowiąc podstawę jej sporządzenia i ustalającą wysokość wynagrodzenia biegłego. Organ podatkowy, działając na podstawie art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej, nie może obarczać podatnika (podatników) innymi kosztami niż wymienione w tym przepisie i na innych warunkach niż tam wskazanych. Zlecając wykonanie opinii i zawierając z biegłym odpowiednią umowę, organ podatkowy powinien mieć na względzie treść art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej.

Skoro w niniejszej sprawie organ podatkowy obciążył strony czynności cywilnoprawnej kwotą wynagrodzenia biegłego ustalonego jeszcze przed sporządzeniem stosownej opinii obejmującej

wycenę kilku spornych przedmiotów mimo iż wartość większości z nich, ustalona w opinii, była niższa niż wskazana przez strony, to tym samym naruszył przepis art. 6 ust. 4 ustawy podatkowej w sposób, który miał wpływ na wynik sprawy.

Rozpoznając sprawę ponownie organ odwoławczy uwzględni poczynione wyżej oceny prawne, po raz kolejny przeanalizuje zaistniałe okoliczności i wyda rozstrzygnięcie odpowiadające prawu.

Z tych przyczyn Sąd na mocy art. 145 § 1 pkt 1 lit. a, art. 134, art. 152 i art. 200 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) oraz § 14 ust. 2 lit. c rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.), orzekł jak w wyroku.

Wyrok korzystny dla podatnika rozstrzygnął kwestię obciążenia stron umów cywilnoprawnych w przypadku kwestionowania podstawy opodatkowania. Koszt sporządzenia wyceny biegłego przerzuca się na strony w przypadku, gdy podstawa opodatkowania odbiega więcej niż 33% od wartości oszacowanej przez biegłego.

Art. 6

(...)

2. 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.

3. 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.

4. Jeżeli podatnik, pomimo wezwania, o którym mowa w ust. 3, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33 % od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik.

5. Jeżeli z treści czynności cywilnoprawnych, wymienionych w ust. 1 pkt 6, wynika prawo żądania świadczeń, które nie mogą być oznaczone pod względem wielkości w chwili zawierania umowy, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania świadczeń. Organ podatkowy może jednak, za zgodą podatnika, przyjąć do podstawy opodatkowania prawdopodobną wartość wszystkich świadczeń za okres trwania czynności.

4. Zwolnienia z opodatkowania

Jak w każdym podatku, tak i w PCC istnieją zwolnienia z opodatkowania. Popularnym i często stosowanym zwolnieniem z PCC w przypadku pożyczek jest zwolnienie najbliższej rodziny. Ze zwolnienia korzystają pożyczki zawierane przez osoby należące do I grupy podatkowej do wysokości kwoty wolnej wynoszącej 9.637 zł. Do grupy tej zalicza się: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów.

Dodatkowo istnieje jeszcze jedno zwolnienie nie mające górnego limitu. Dotyczy ono jednak węższego grona rodzinnego czyli o osoby małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Zwolnienie to wymaga łącznego spełnienia dwóch warunków. Pierwszy to złożenie deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych właściwemu organowi podatkowemu w terminie 14 dni od daty dokonania czynności. Drugi sprowadza się do udokumentowania faktu otrzymania przez biorącego pożyczkę pieniędzy na rachunek bankowy albo prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.

Z kolei pożyczki udzielane w gronie rodziny o niższym stopniu pokrewieństwa czy powinowactwa niż wyżej wymienione bądź między zupełnie obcymi sobie osobami korzystają ze zwolnienia z PCC w znacznie ograniczonym zakresie. Dotyczy to wyłącznie niewielkich sum - do łącznej wysokości nieprzekraczającej kwoty 5.000 zł od jednego podmiotu i 25.000 zł od wielu podmiotów. Limity te odnoszą się do okresów 3 kolejnych lat kalendarzowych, począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r.

Zwolnione są również pożyczki udzielane z kas lub funduszy zakładowych, funduszy związków zawodowych, pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, koleżeńskich kas oszczędnościowo-pożyczkowych działających w wojsku oraz z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Poniższy wyrok przedstawia sytuację, gdy polska spółka zawarła umowę pożyczki ze spółką w Czechach, na podstawie której przelała pieniądze do Czech ze swojego konta firmowego. Organy skarbowe opodatkowały tę czynność, jednak podatnik nie zgadzał się z tym podając szereg okoliczności, które miały świadczyć o nie podleganiu opodatkowaniu umowy pożyczki lub zwolnieniu z opodatkowania. Mimo długiej walki, podatnik w końcu „poległ” przed sądem.

(...)

III SA/Po 169/10 - Wyrok WSA w Poznaniu Data orzeczenia 2010-09-02

Sentencja

Dnia 02 września 2010 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia NSA Maria Lorych-Olszanowska (spr.) Sędziowie WSA

Beata Sokołowska WSA Walentyna Długaszewska Protokolant: st. sekr. sąd. Anna Piotrowska - Żyła po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 02 września 2010 roku przy udziale sprawy ze skargi spółka A na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z dnia [...] nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych oddała skargę /-/ W. Długaszewska /-/ M. Lorych-Olszanowska /-/ B. Sokołowska WSA/wyr.1 – sentencja wyroku

Uzasadnienie

Decyzją nr [...] z dnia [...] Naczelnik Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w K. określił dla spółki A i spółki B, podatek od czynności cywilnoprawnej w wysokości 79 410 zł, od zawartej w dniu 22 listopada 2005 r. umowy pożyczki.

W uzasadnieniu decyzji organ ten wyjaśnił, że w dniu [...] w B. zawarta została umowa pożyczki na kwotę [...] Euro pomiędzy spółką A i spółką B z siedzibą w Republice Czeskiej. W dniu podpisania umowy zrealizowano ją poprzez przelanie [...] Euro z konta bankowego polskiej spółki, prowadzonego w Banku [...] w W., na konto zagranicznego pożyczkobiorcy. Zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji, czynność ta podlegała opodatkowaniu w Polsce podatkiem od czynności cywilnoprawnej w wysokości 2% wartości pożyczki. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 4 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnej (Dz. U. z 2005 r. nr 41 poz. 399, ze zm.) czynności cywilnoprawne podlegają podatkowi (z zastrzeżeniem ust. 5 i 6), jeżeli ich przedmiotem są: rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Z uwagi na fakt, że w momencie udzielania pożyczki pieniądze znajdowały się na koncie bankowym w Polsce, zawarta umowa pożyczki podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych a obowiązek podatkowy powstał w momencie podpisania umowy.

Od powyższej decyzji spółka A złożyła odwołanie, wnosząc o uchylenie decyzji w całości i umorzenie postępowania w sprawie. Zdaniem odwołującej się, zaskarżona decyzja narusza przepisy prawa materialnego, w szczególności: art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b, w związku z art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych poprzez błędne przyjęcie, że umowa pożyczki zawarta poza terytorium Polski podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, art. 2 pkt 4 powołanej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 1 i 2, art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez brak uznania, że udzielona pożyczka stanowi usługę finansową zwolnioną od podatku od towarów i usług i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych poprzez brak uznania zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych umowy pożyczki pomimo udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostały przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy. Ponadto strona ta zarzuciła naruszenie przepisów postępowania podatkowego t.j. art. 122, w związku z art. 180, art. 181, art. 187 i 191 Ordynacji podatkowej.

W toku postępowania odwoławczego odwołująca się spółka złożyła oświadczenie, że spółka A udzieliła pożyczki spółce B w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ponieważ miała zamiar w sposób częstotliwy udzielać pożyczek spółce B. Spółka traktowała udzielane pożyczki jako usługę finansową świadczoną na rzecz innych podmiotów - usługi pośrednictwa finansowego, sklasyfikowane w dziale 65.22.10 PKWiU - usługi udzielania pożyczek, świadczone poza systemem bankowym. Nadto spółka przedłożyła oświadczenie prezesa zarządu spółki B, z którego wynika, że pożyczka w wysokości [...] Euro, otrzymana na rachunek bankowy pożyczkobiorcy, została wykorzystana na pokrycie kosztów eksploatacyjnych spółki B, co udokumentowane zostało wypisem z rachunku w CZK prowadzonego przez [...].

Decyzją nr [...] z dnia [...] Dyrektor Izby Skarbowej w P. utrzymał w mocy opisaną wyżej decyzję organu I instancji. Stwierdził, że opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych podlegają czynności taksatywnie wymienione w art. 1 ust. 1 te same ustawy, w tym umowy pożyczki. Ustawodawca sformułował dwa warunki, które muszą być spełnione, aby czynność prawna mieszcząca się w zakresie przedmiotowym ustawy podlegała podatkowi. Czynności prawne 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 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. Powołując się na literaturę organ wskazał, że w ramach konstrukcji umowy pożyczki pieniądź (zarówno gotówkowy jak i bezgotówkowy) należy traktować jako rzecz ruchomą. Opodatkowanie umowy pożyczki, zawartej poza granicami Polski, pomiędzy podmiotem nie mającym siedziby na terytorium RP, będącym pożyczkobiorcą, a podmiotem mającym siedzibę na terytorium RP, będącym pożyczkodawcą, zależy od tego, gdzie w chwili zawarcia umowy pożyczki znajdowały się pieniądze lub rzeczy, będące przedmiotem umowy. Pieniądże w ramach umowy pożyczki zostały przekazane przelewem z rachunku bankowego pożyczkodawcy prowadzonego na terenie RP na rachunek bankowy pożyczkobiorcy, w związku z czym organ podatkowy uznał, że pieniądze w chwili zawarcia umowy znajdowały się na terenie RP. Umowa pożyczki z uwagi na jej konsensualny charakter jest ważna i podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych niezależnie od sposobu wydania pieniędzy. Obowiązek podatkowy powstaje z mocy prawa już z chwilą zawarcia umowy.

Za nieuzasadniony organ ten uznał zarzut naruszenia art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z którym zwolnione od podatku są pożyczki udzielane na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku, stanowiących przedmiot pożyczki. Zdaniem organu odwoławczego, biorąc pod uwagę definicję "działalności gospodarczej" zawartą w ustawie Ordynacja podatkowa, należy uznać, że przepis art. 9 pkt 10 lit. g powołanej ustawy dotyczy jedynie sytuacji, gdy działalność gospodarcza jest wykonywana na

terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z faktem, że spółka B prowadzi działalność poza granicami Polski, w świetle przytoczonych, przepisów pożyczka jej udzielona nie mogła korzystać ze zwolnienia określonego w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy.

Zarzut naruszenia art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych Dyrektor Izby Skarbowej w P. uznał również za bezzasadny. Stwierdził, że wskazany przepis ustanawia zasadę, iż podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne podejmowane w ramach obrotu nieprofesjonalnego, natomiast obrót profesjonalny objęty został podatkiem od towarów i usług. Nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych te czynności, których dokonanie rodzi obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. O wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony tej czynności posiadają status podatnika podatku VAT, lecz fakt, że jedna ze stron z tytułu dokonania tej konkretnej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z tego podatku zwolniona. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wynika, że umowa pożyczki nie została zawarta w ramach profesjonalnego obrotu i nie można uznać tej czynności za usługę w rozumieniu PKWiU. Spółka nie zgłosiła takiego przedmiotu działalności gospodarczej. Z akt sprawy wynika, że spółka udzieliła jednorazowej pożyczki swojemu udziałowcowi. Dlatego też czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Spółka A wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu od powyższej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P., domagając się uchylecia jej w całości. Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie przepisów prawa materialnego - art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 2, art. 27 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług poprzez brak uznania, że udzielona pożyczka stanowi usługę finansową podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, więc nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych w Polsce. Zarzuciła też naruszenie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b, w związku z art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, poprzez przyjęcie, że umowa pożyczki zawarta poza terytorium Polski podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jak również naruszenie art. 9 pkt 10 lit. g powołanej ustawy, poprzez brak uznania zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych umowy pożyczki udzielonej na prowadzenie działalności gospodarczej, pomimo udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostały przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy.

Skarżąca podniosła, że spółka jako czynny podatnik VAT udzieliła swojemu udziałowcowi pożyczki z przeznaczeniem na działalność gospodarczą i zakwalifikowała tę czynność jako usługę pośrednictwa finansowego. Udzielanie pożyczek przez podmiot w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, należy do zakresu jego czynności opodatkowanych podatkiem VAT i rodzi obowiązek w tym podatku. Miejscem świadczenia będzie siedziba nabywcy usługi i nabywca jest zobowiązany do rozliczania podatku zgodnie z przepisami prawa czeskiego. Skoro

przedmiotowa transakcja podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, to nie podlega na podstawie art. 2 pkt 4 podatku od czynności cywilnoprawnych. Ponadto przepisy ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych wyłączają z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy pożyczki zawarte poza granicami Polski, której prawa majątkowe były również realizowane poza terytorium Polski. Zdaniem skarżącej pieniądze w swojej istocie (jako miernik wartości) nie jest rzeczą, dlatego w literaturze - nawet jeżeli traktuje się pieniądze jako rzeczy, to zastrzega się, że są to rzeczy sui generis, których wartość nie wynika z ich właściwości fizycznych. Powołując się na orzecznictwo sądowe strona podniosła, że dla oceny, czy dana umowa pożyczki podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, czy też nie, istotne znaczenie ma miejsce wykonania prawa majątkowego z tej umowy wynikającego. Prawo majątkowe w postaci przekazania przedmiotu umowy pożyczkobiorcy zostało wykonane poza granicami Polski (na terytorium Czech), dlatego też umowa nie podlega opodatkowaniu w Polsce podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Skarżąca ponadto podniosła, że organy podatkowe dokonały błędnej wykładni art. 9 pkt 10 lit g uznając, że zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych pożyczki udzielonej na prowadzenie działalności gospodarczej nie obejmuje sytuacji, gdy pożyczkobiorcą jest przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą poza granicami Polski. W ocenie strony powołany przepis nie zawiera żadnych ograniczeń podmiotowych, nie wprowadza żadnych ograniczeń zakresu zwolnienia ze względu na rodzaj podmiotów będących stronami umowy, ani też nie wymienia katalogu wydatków, które miałyby stanowić podstawę zwolnienia.

Wyrokiem z dnia 16.10.2008r. Sygn. akt I SA/Po 916/08 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu uchylił opisaną decyzję organu II instancji.

W uzasadnieniu Sąd nie podzielił zarzutu naruszenia art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 2, art. 27 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wskazując, że nie podlegają temu podatku czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części albo prawo użytkowania wieczystego, bo te zwolnione są z podatku od towarów i usług. Zatem, aby uznać, że zwolnienie ma zastosowanie, należy wskazać, że dokonana czynność jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z niego zwolniona. Podmiot gospodarczy, który dokonuje czynności, która nie wchodzi w zakres jego działalności gospodarczej i dokonuje tych czynności nie w ramach profesjonalnego świadczenia usług, a sporadycznie, nie może uznać, że czynność ta podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, w związku z czym podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Strona skarżąca w toku postępowania odwoławczego złożyła oświadczenie, że udzielając pożyczki działała w zamiarze wykonywania działalności gospodarczej w zakresie usług finansowych. Twierdzenia te jednak nie znajdują potwierdzenia w zgromadzonym materiale dowodowym. Umowa pożyczki została zawarta pomiędzy skarżącą a jej udziałowcem, czyli

podmiotami powiązаныmi kapitałowo. Z treści umowy nie wynika, aby czynność ta została dokonana w ramach profesjonalnego świadczenia usług. Skarżąca nie wystawiła faktury z tytułu świadczenia usług w zakresie udzielenia pożyczki, do czego była zobowiązana, zgodnie z art. 106 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, świadcząc usługę pośrednictwa finansowego, nawet wówczas, jeżeli miejscem opodatkowania tych czynności jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Ponadto w zakres działalności gospodarczej skarżącej nie wchodziły usługi pośrednictwa finansowego.

W zastrzeżeniach do protokołu skarżąca nie podniosła, że pożyczka została udzielona w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i że jest to usługa finansowa podlegająca regulacjom podatku od towarów i usług, wręcz przeciwnie wskazała, iż umowa pożyczki nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, ponieważ została zawarta poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej i została wykonana w kraju siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą, gdzie zostały przelane pieniądze. Spółka uznała, że terytorium Republiki Czeskiej jest miejscem wykonania praw majątkowych, będących przedmiotem umowy pożyczki.

Sąd nie dopatrzyl się również naruszenia art. 1 ust. 1 pkt 1 lit.b, w związku z art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wyjaśniając, że umowa pożyczki zawarta poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej podlega opodatkowaniu w Polsce, jeżeli przedmiotem umowy pożyczki są pieniądze lub rzeczy, które w chwili zawarcia umowy znajdowały się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem składu orzekającego w omawianej sprawie przedmiot umowy pożyczki zawartej w dniu [...] w Republice Czeskiej znajdował się w Polsce, ponieważ przedmiotem umowy pożyczki były pieniądze znajdujące się w dniu zawarcia umowy w Polsce.

W ocenie Sądu zasadny okazał się zarzut błędnej wykładni przepisu art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, gdyż dokonując wykładni literalnej powołanego przepisu nie można przyjąć, że zawiera on ograniczenia zastosowania zwolnienia wyłącznie do umów pożyczek udzielonych "polskim" podmiotom na ich działalność gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem Sądu, zwolnienie ma charakter przedmiotowy i podstawowym warunkiem zastosowania zwolnienia jest cel, na który zostanie przeznaczona pożyczka. Nie znajduje uzasadnienia argumentacja organu zawarta w zaskarżonej decyzji, że skoro ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zawiera definicji legalnej działalności gospodarczej, zastosować należy definicję działalności gospodarczej zawartą w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, co w konsekwencji prowadzi do wniosku, że przepis art. 9 pkt 10 lit. g dotyczy jedynie sytuacji, gdy działalność gospodarcza jest wykonywana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W ocenie Sądu powołany przepis ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest zgodny z prawem wspólnotowym, w szczególności z zasadą swobody przepływu kapitału, pod warunkiem, że nie jest interpretowany w sposób zaprezentowany przez organy podatkowe w zaskarżonej decyzji.

Powołany przepis nie stanowi bowiem zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych pożyczek udzielanych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej wyłącznie podmiotowi krajowemu (z wyłączeniem pożyczek udzielanych podmiotom gospodarczym działającym na terenie Unii Europejskiej poza Polską). Pomimo, że podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to powinny być wykonywane z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyrok ETS z 11 lipca 1995 r. C-80/94).

Sąd podkreślił, że w związku z powyższym organ podatkowy przy ponownym rozpatrywaniu sprawy winien przeanalizować złożone przez stronę dowody na okoliczność przeznaczenia pożyczki na działalność gospodarczą i ocenić, czy skarżąca spełniła przesłanki do zwolnienia określonego w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Decyzją z dnia [...], [...] Dyrektor Izby Skarbowej w P., na podstawie art. 233 §1 pkt.1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005 roku, nr 8, poz. 60 z późn. zm.) oraz art.1 ust. 1 pkt 1 lit b, art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 4 pkt 1, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 7, art. 7 ust. 1 pkt 4 oraz art. 9 pkt 10 lit. g ustawy z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych – w brzmieniu obowiązującym w dacie dokonania czynności (tekst jedn. Dz. U. z 2005 roku, nr 41, poz. 399 z późn. zm.), w związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 października 2008 roku, sygn. akt I SA/Po 916/08 utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w K. z dnia [...], nr [...].

W uzasadnieniu organ odwoławczy wskazał, że z dokumentów przedłożonych przez strony postępowania wynikały różne źródła finansowania działalności gospodarczej spółki B i uznał, że materiał dowodowy w postaci wyciągów rachunków bankowych, stanowiący zdaniem strony dowód przeznaczenia pieniędzy pochodzących z pożyczki na działalność gospodarczą jest niewystarczający dla zastosowania żądanego zwolnienia podatkowego. Materiał ten nie potwierdzał bowiem, że pieniądze otrzymane z pożyczki wydatkowane zostały na prowadzenie działalności gospodarczej spółki B z siedzibą w Republice Czeskiej. Strony nie przedstawiły dowodów, które jednoznacznie wskazywałyby, że pieniądze z pożyczki przeznaczone zostały na cele wskazane w art. 9 pkt. 10 lit. g) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. W przedmiotowej sprawie spółka B nie udokumentowała, że kwota uzyskana z umowy pożyczki przeznaczona została na cele wskazane w powyższym przepisie. Nie potwierdza tego analiza operacji dokonywanych na rachunku o nr. [...] w dniu [...], która nie zawiera chronologicznego następstwa poszczególnych operacji. Ponieważ zaś, z analizowanego wyciągu nie wynika kolejność dokonywania poszczególnych operacji (wpływów i wypływów z konta), na jego podstawie nie można ustalić, czy pieniądze z pożyczki zostały zdeponowane na koncie wcześniej niż wydatki płacone z tego konta w dniu [...] oraz nie wynika czy wydatki te regulowane były z pieniędzy uzyskanych z pożyczki. Przeznaczenia pieniędzy z pożyczki na cele prowadzenia działalności gospodarczej nie potwierdziły również przedłożone faktury w języku czeskim, gdyż wynika z nich jedynie kiedy został wystawione, natomiast nie wynika, kiedy należności z nich wynikające zostały przez spółkę zapłacone.

Za niewiarygodne organ uznał również wyjaśnienia stron, iż w związku ze sporem z kontrahentem, w okresie gdy wpłynęły pieniądze z pożyczki spółka zabezpieczyła na rachunku środki pieniężne do kwoty [...], w związku z czym zachodziło niebezpieczeństwo spadku efektywności firmy oraz zachwiania stabilności finansowej co mogłoby grozić wstrzymaniem produkcji. Ponadto gdy okazało się, że saldo początkowe na rachunku bieżącym było wystarczające na uregulowanie wszystkich płatności uiszczanych w dniu [...] roku wówczas strony podniosły argument o konieczności zabezpieczenia środków finansowych w związku z nakazami sądowymi, ale nie przedłożono żadnych dokumentów potwierdzających kiedy nakazy zostały doręczone spółce B t.j. przed dniem [...], czy też po tej dacie.

Za niewiarygodne organ uznał oświadczenia przedstawiciela banku A. V. z dnia [...] roku, że kolejność na wyciągu bankowym nie jest uszeregowana według czasu, w którym płatności została przyjęta do wysłania lub uznania rachunku, lecz według kolejności rosnącej. Okoliczność, że najpierw nastąpiła wpłata na konto pieniędzy z pożyczki, a dopiero później miały miejsce wypłaty z rachunku bieżącego, poza tym oświadczeniem nie wynika natomiast z żadnego dokumentu przełożonego przez strony umowy pożyczki.

Dyrektor Izby Skarbowej w P. stwierdził, że skoro spółka B nie udokumentowała na co wydatkowane zostały pieniądze pochodzące z pożyczki przekazanej w dniu [...] roku, brak jest podstaw do zastosowania żądanego zwolnienia podatkowego.

Organ ten wskazał, że w rozpoznawanej sprawie nie znajduje zastosowania art. 1 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, gdyż umowa pożyczki zawarta została poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a i pożyczkobiorca ma siedzibę poza Polską. Znajduje natomiast zastosowanie art. 1 ust. 4 pkt. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, co w realiach rozpoznawanej sprawy oznacza, iż skoro w chwili zawarcia umowy pożyczki, pieniądze znajdowały się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej to jest to wystarczająca przesłanka do tego, by uznać, że przedmiotowa czynność podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Dodatkowym kryterium jest fakt, że udzielona pożyczka została przekazana na rachunek bankowy osoby prawnej w banku mającym siedzibę w Polsce i czynność ta – co do zasady – podlega ocenie z punktu widzenia obowiązującej w dacie jej wykonania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek uiszczenia należnego od takiej umowy podatku powstaje bowiem z mocy samego prawa już z chwilą zawarcia umowy.

Treść umowy pożyczki z dnia [...] wskazuje na przeniesienie środków pieniężnych, zatem w świetle art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy przedmiotowa umowa pożyczki podlegała podatkowi, gdyż w dacie zawarcia jej przedmiot (pieniądze) znajdował się w Polsce, bez znaczenia natomiast dla sprawy jest fakt zawarcia przedmiotowej umowy w Czechach. Przekazanie sumy waluty na rachunek

pożyczkobiorcy za granicą na podstawie zlecenia, a także sposób jej przekazania (przelew), jako sposób wywiązania się z postanowień umownych, jest bez znaczenia dla wykonania obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Według organu zarzut naruszenia art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jest również bezzasadny. O wyłączeniu czynności z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony tej czynności posiadają status podatnika od towarów i usług, lecz wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej konkretnej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z tego podatku zwolniona. Spółka A nie wskazała, aby w zakresie działalności pożyczkodawcy wyszczególnione były usługi pośrednictwa finansowego. Ze znajdujących się w aktach sprawy materiałów dowodowych wynika, że do zakresu wykonywanej działalności spółki należy: sprzedaż hurtowa maszyn i urządzeń rolniczych, produkcja ciągników rolniczych, sprzedaż hurtowa części i akcesoriów do pojazdów mechanicznych. Sporadyczne udzielenie pożyczki przez spółkę A (pożyczkodawcę) nie wypełnia warunków by sklasyfikować tę czynność jako usługę w rozumieniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

Podmiot udzielający pożyczki jest podmiotem krajowym i nie świadczy usług finansowych na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, a dokonana czynność cywilnoprawna polegała na udzieleniu pożyczki jednorazowej pomiędzy osobami prawnymi i nie stanowi usługi zakwalifikowanej do usług pośrednictwa finansowego pod symbolem PKWiU 65.22.10-00.00. Jedynie pożyczka udzielona w trybie odpłatnego świadczenia usług sklasyfikowanych jako "usługi udzielania pożyczek, świadczone poza systemem bankowym, pozostałe" mieszczących się w grupowaniu PKWiU 65.22.10-00.00 podlega zapisom ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, korzystając jednocześnie ze zwolnienia od podatku, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Skoro zatem dokonana czynność nie wypełnia warunków dla sklasyfikowania jej jako "usługi", to brak jest podstaw do wyłączenia tej czynności z podatku od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt.4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu spółka A wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P. w całości, zarzucając jej :

1. naruszenie przepisów prawa materialnego:

• art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 2. art. 27 ust. 3 i ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 9 ust. 3 lit. e) VI Dyrektywy, poprzez brak uznania, że udzielona pożyczka stanowi usługę finansową podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą umowa pożyczki nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych w Polsce,

- *art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) w związku z art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, poprzez błędne przyjęcie, iż umowa pożyczki zawarta poza terytorium Polski podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych,*

- *art. 9 pkt 10 lit. g) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, poprzez brak uznania zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych umowy pożyczki udzielonej na prowadzenie działalności gospodarczej, pomimo udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostały przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy,*

(...)

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie w całości podtrzymując dotychczasową argumentację.

Ponadto w zakresie zarzutów dotyczących naruszenia art. 2 pkt 4 i art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w rozpatrywanej organ zaznaczył, że sprawie wiążące jest stanowisko wyrażone w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 16.10.2008r. Sygn. akt I SA/Po 916/08 i dlatego nieuprawnione są podnoszenie w skardze nowe okoliczności w tym zakresie. Przedmiotem rozpatrywania Dyrektora Izby Skarbowej w P. w wykonaniu powyższego wyroku były jedynie okoliczności dotyczące przeznaczenia pożyczki na działalność gospodarczą i ocena spełnienia przez Spółkę Czeską przesłanek zwolnienia, określonego w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Za niesłuszny organ uznał także zarzut naruszenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie do art. 121 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W toku postępowania organ podatkowy drugiej instancji podjął wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego mającego istotny wpływ na wynik sprawy.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, zważył co następuje:

Skarga nie zasługiwała na uwzględnienie.

Zarzuty przedstawione w pkt. 1 i 2 skargi są powtórzeniem zarzutów dotyczących decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia [...], Nr [...], która uchylona została wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 października 2008 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Po 916/08.

Odnosząc się do zawartego w punkcie 1 zarzutu naruszenia art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. Dz. U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.) w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8 ust. 1, art. 15 ust. 2, art. 27 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) poprzez brak uznania, iż

udzielona pożyczka stanowi usługę finansową podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach określonych w w/w ustawie o podatku od towarów i usług, a więc nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych w Polsce, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu we wskazanym wyżej wyroku uznał go za bezpodstawny. Dokonując oceny prawnej umowy pożyczki udzielonej przez skarżącą spółkę, Sąd ten stwierdził, iż z treści umowy, zawartej pomiędzy skarżącą a jej udziałowcem, czyli podmiotami powiązаныmi kapitałowo, nie wynika by czynność ta została dokonana w ramach profesjonalnego świadczenia usług. Skarżąca nie wystawiła faktury z tytułu świadczenia tej usługi, mimo obowiązku wynikającego z art. 106 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a ponadto zakres działalności gospodarczej skarżącej nie obejmował usług pośrednictwa finansowego. Sąd powołał się też na fakt, że w zastrzeżeniach do protokołu skarżąca nie podniosła, iż pożyczka udzielona została w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i jest to usługa finansowa podlegająca regulacjom podatku od towarów i usług.

W konkluzji Sąd stwierdził, że omówione okoliczności faktyczne dowodzą, iż skarżąca nie prowadziła działalności gospodarczej w zakresie usług pośrednictwa finansowego, pożyczka została udzielona Spółce B jednorazowo, nie w ramach profesjonalnego obrotu, zatem nie podlega ona opodatkowaniu podatkiem VAT.

Również zarzut naruszenia art. 1 ust. 4 pkt 1 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych był przedmiotem rozważań Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w opisanym wyżej wyroku. Przy bezspornym stanie faktycznym Sąd ten stwierdził, że umowa pożyczki zawarta poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej podlega opodatkowaniu w Polsce, jeżeli przedmiotem umowy pożyczki są pieniądze lub rzeczy, które w chwili zawarcia umowy znajdowały się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przedmiot umowy pożyczki zawartej [...] w Republice Czeskiej w ocenie WSA znajdował się w Polsce, ponieważ przedmiotem umowy pożyczki były pieniądze znajdujące się w dniu zawarcia umowy w Polsce.

Zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2002 roku, Nr 153, poz. 1270) ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia.

W rozpatrywanej wskazany przepis znajduje zastosowanie w zakresie omówionych wyżej dwóch pierwszych zarzutów skargi.

Przytoczona wyżej ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania, zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 października 2008 r. sygn. akt I SA/Po 916/08 wiązały zarówno Dyrektora Izby Skarbowej w P. przy ponownym rozpatrywaniu odwołania skarżącej od decyzji Naczelnika Drugiego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w K. z dnia [...], nr [...] jak i Sąd rozpoznający skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P. z dnia

[...], Nr [...].

Uznanie tych zarzutów przez Sąd za niezasadne, przy niezmiennym stanie faktycznym, prowadzi do wniosku, że nie mogą one stać się przedmiotem kolejnej analizy Sądu rozpatrującego skargę na ponownie wydaną w sprawie decyzję organu odwoławczego.

Zarzut przedstawiony w pkt 3 skargi, wskazujący na naruszenie art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, również był przedmiotem rozważań Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w uzasadnieniu opisanego wyżej wyroku.

Sąd przypomniał, że przepis ten, obowiązujący do końca 2006 r. stanowił, iż zwalnia się od podatku pożyczki udzielane na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostaną przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku, stanowiących przedmiot pożyczki. Formułując wskazania co do dalszego postępowania Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał, że przy ponownym rozpatrywaniu sprawy organ winien przeanalizować dowody na okoliczność przeznaczenia pożyczki na działalność gospodarczą i ocenić, czy skarżąca spełniła przesłanki do zwolnienia określonego w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Wykonując powyższe wskazania co do dalszego postępowania w sprawie, organ odwoławczy dokonał analizy przedłożonych przez stronę dowodów w postaci m.in.: wyciągu z rachunku bankowego spółki B z dnia [...], potwierdzenia transakcji dewizowej sprzedaży przez spółkę B waluty EURO, wyciągu z rachunku bankowego spółki B z dnia [...], który według skarżącego potwierdzał przeznaczenie środków na działalność gospodarczą. Ponadto po wezwaniu do wykazania jakie płatności spółki B zostały pokryte wyłącznie z pożyczki udzielonej przez spółkę B uwzględnione zostały w toku analizy przekazane przez stronę skarżącą, takie dokumenty jak: m.in. korekta strony 33 i 34 wyciągu bankowego z rachunku o nr: [...] z dnia [...], tłumaczenie przysięgłe stron od 1 do 56 wyciągu z rachunku bankowego o nr: [...] z dnia [...] oraz wyjaśnienia samej spółki B.

Ocena zebranych w sprawie dowodów, z których istotna część przedłożona została na żądanie organu odwoławczego, przeprowadzona została przez ten organ wnikliwie i z zachowaniem zasad wyrażonych w art. 191 Ordynacji podatkowej.

Trafnie organ odwoławczy stwierdził, że ciężar udowodnienia, iż pieniądze będące przedmiotem umowy pożyczki z dnia [...] zostały przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej spółki B spoczywał na stronie skarżącej.

Analizując przedłożone dowody a w szczególności wyciąg z rachunku bankowego nr [...] z dnia [...]

będący rachunkiem bieżącym spółki B organ odwoławczy ustalił, że wyciąg ten nie przedstawia chronologicznego następstwa poszczególnych operacji a jedynie saldo początkowe, wypływy z konta uszeregowane według wielkości i stan końcowy konta. Brak przedstawienia kolejności operacji przeprowadzanych na rachunku w ocenie organu odwoławczego uniemożliwiało ustalenie, czy pieniądze uzyskane na podstawie umowy pożyczki zostały zdeponowane na przedmiotowym koncie wcześniej niż wydatki wypłacone z tego konta oraz że wydatki regulowane były z pieniędzy, które uzyskano z tytułu umowy pożyczki. Wątpliwości w tym przedmiocie wynikały również z faktu, że stan środków na wskazanym wyżej koncie na początku dnia [...] wynosił [...] koron czeskich, a w dniu tym wpłynęły na nie środki również z innych źródeł.

Argumentacja przedstawiona w skardze stanowi w istocie polemikę z powyższymi ustaleniami ale ich nie podważa. Nie wynika z niej również, że zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwalał na jednoznaczne ustalenie jakie płatności pokryte zostały ze środków uzyskanych na podstawie umowy pożyczki. Przedstawiając przykładowe faktury skarżący nawet nie twierdził, że ich realizacja wyczerpała kwotę uzyskaną z umowy pożyczki. Polemizując z oceną wyjaśnień strony skarżącej co do konieczności zabezpieczenia na rachunku środków pieniężnych do kwoty [...] CZK (uznanych przez organ za niewiarygodne) w skardze zakwestionowano wielkość kwoty zabezpieczenia natomiast nie wyjaśniono przyczyn, dla których skarżąca, na konieczność zabezpieczenia wskazanej kwoty, powołała się dopiero po wykazaniu, że saldo początkowe na rachunku bieżącym pozwalało na uregulowanie wszystkich płatności realizowanych [...]

Tak przedstawiony zarzut skargi również nie podważał stanowiska organu odwoławczego a tym samym nie zasługiwał na uwzględnienie.

Organ odwoławczy nie przekroczył też granic swobodnej oceny dowodów stwierdzając, że w oparciu o przedłożone przez strony dokumenty nie można jednoznacznie uznać, że bez pieniędzy otrzymanych na podstawie umowy pożyczki nie byłoby dostatecznych środków na przetworzenie, skoro płatności wychodzące realizowane na koncie spółki B w dniu [...] widoczne są w pierwszej kolejności, zaś na końcu wpływy, w tym kwota pożyczki. Z powyższego bowiem nie wynika również, że płatności dokonane zostały z tej właśnie kwoty.

Nie zasługiwał również na uwzględnienie zarzut naruszenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie do art. 121 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. W toku postępowania organ podatkowy drugiej instancji podjął wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego mającego istotny wpływ na wynik sprawy. Natomiast, jak już wyżej wskazano, Wojewódzki Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 16 października 2008 r sygn. akt I SA/Po 916/08 wypowiedział się już co do tego, że przedmiotem umowy pożyczki nie są prawa majątkowe i co do tego gdzie znajdował się przedmiot umowy pożyczki zawartej [...].

Z mocy art. 153 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym powyższa ocena

prawna wiąże w rozpoznawanej sprawie zarówno organ administracji jak i Sąd oraz zwalnia Sąd z obowiązku ustosunkowania się ponownie do argumentów skargi w tym przedmiocie.

Wobec tego zaś, że jak wynika z powyższego, zarzuty skargi nie mogły prowadzić do jej uwzględnienia, skarga podlegała oddaleniu z mocy art. 151 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U Nr 153, poz. 1270 ze zm.),.

/-/ W. Długaszewska /-/ M. Lorych-Olszanowska /-/ B. Sokołowska

za nieobecnego sędziego

/-/ M. Lorych-Olszanowska

Biorąc pod uwagę stan faktyczny sprawy oraz próby podatnika wykorzystania wszystkich przepisów jakie mógł „naciągnąć” do swojej sytuacji, najbardziej rzuca się w oczy brak konsekwencji. Za nieudolną można uznać próbę przekonania organów, że spółka była profesjonalnym podmiotem udzielającym pożyczek. Również nieskuteczne było twierdzenie, że umowę zawarto za granicą. Generalnie spółka post factum próbowała zapobiec zapłacie podatku. Gdyby zaplanowała swoje działania, otworzyła konto za granicą, tam przelała pieniądze, zawarła umowę pożyczki u notariusza w Czechach, podatku nie byłoby wcale.

Przez dwa lata istniało w ustawie zwolnienie z podatku pożyczek udzielonych na rozpoczęcie działalności gospodarczej. Zwolnienie to było jednak bardzo niewygodne dla organów skarbowych, zresztą jest takie do dzisiaj. Chodzi o to, że osoby prowadzące działalność gospodarczą mogą do dnia dzisiejszego powoływać się na tą pożyczkę w przypadku gdy organy skarbowe badają ich dochody w związku z podejrzeniem o nieujawnione źródła. Pożyczka ta nie miała żadnych limitów, nie trzeba również jej było zgłaszać a strony umowy pożyczki nie musiały być spokrewnione. Warunkiem uznania zwolnienia było wykorzystanie całej kwoty pożyczki w działalności gospodarczej przez otrzymującego w ciągu 12 miesięcy.

Rodzaj dokumentu

postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego

Sygnatura

P-4/436/8/05 Data 2005.07.07 Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie

Pytanie podatnika

Czy, otrzymana od obywatela zagranicznego pożyczka, która zostanie przeznaczona na prowadzenie działalność gospodarczej, będzie zwolniona od podatku od czynności

cywilnoprawnych oraz, jakie muszą być spełnione warunki do uzyskania zwolnienia, a także w jaki sposób należy udokumentować tę pożyczkę oraz wydatki na wskazany wyżej cel.

Zgodnie z art. 9 pkt 10 lit.g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 09.09.2000r. (tekst jednolity Dz.U. Nr 41, poz. 399) zwalnia się od podatku pożyczki udzielone na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki, zostaną przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku stanowiących przedmiot pożyczki. Jak wynika z powyższego przepisu, warunkiem zastosowania zwolnienia jest udzielenie pożyczki przedsiębiorcy lub przyszłemu przedsiębiorcy, pod warunkiem, że otrzymane na podstawie umowy pożyczki pieniądze przeznaczone zostaną na rozpoczęcie lub dalsze prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym wykorzystanie przedmiotu pożyczki, w tym celu udzielonej, nastąpić powinno w okresie 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy. Tylko takie kryterium celowe wydatków może być podstawą do zastosowania zwolnienia.

Dodatkowym warunkiem w przypadku pożyczek pieniężnych jest wymóg udokumentowania wydatków na wskazane w przepisie cele, ze środków pochodzących z pożyczki. Dokumenty te powinny spełniać wymogi określone dla dokumentów sporządzonych przez jednostki prowadzące działalność gospodarczą, które wynikają z następujących aktów prawnych:

- ustawy z dnia 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535)
- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27.04.2004r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, zasady wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 971 z późn. zm.)
- ustawy z dnia 29.09.1994r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. Nr 76 poz. 694 z późn. zm.)
- rozporządzenia Min Fin. z dnia 26.08.2003r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152 poz. 1475 z późn. zm.)

Wydatki, jak wynika z zacytowanego przepisu, powinny być ściśle związane z prowadzoną działalnością gospodarczą i celem określonym umową pożyczki. Wskazane jest zatem, aby wydatki te spełniały warunki do uznania ich za koszty uzyskania przychodów lub związane były z zakupem składników majątku dla potrzeb działalności gospodarczej, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15.02.1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.) lub ustawy z dnia 26.07.1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. Nr 14, poz 176 z późn. zm.). W związku tym, że przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie precyzują w jaki sposób pożyczkobiorca ma udokumentować fakt poniesienia określonych wydatków, przyjęć należy, że mogą to być wszelkiego rodzaju dokumenty potwierdzające rzeczywiste wydatkowanie wspomnianych środków, w szczególności zaś faktury i

rachunki. Nie stanowi okoliczności uzasadniającej zastosowanie omawianego zwolnienia samo zawarcie umowy, której skutkiem ma być spełnienie świadczenia ze środków pochodzących z pożyczki, lecz dopiero wykonanie takiej umowy. Dokumentem potwierdzającym pożyczkę jest umowa pożyczki.

W powyższej interpretacji sprecyzowane pojęcie ścisłego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Organy skarbowe wskazują na to, iż wydatki powinny spełniać warunki do uznania ich za koszty uzyskania przychodów lub być związane z zakupem składników majątku dla potrzeb działalności gospodarczej.

Zawarcie umowy pożyczki na działalność gospodarczą nie musiało być w ogóle zgłaszane przez strony takiej umowy. Poniżej interpretacja potwierdzająca ten fakt.

Sygnatura E-2/436/9/05 Data 2005.10.28 Pierwszy Urząd Skarbowy w Lublinie

Pytanie podatnika

Czy istnieje obowiązek składania deklaracji podatkowej PCC-1 w sytuacji udzielenia pożyczki przez osobę fizyczną lub prawną na rozpoczęcie działalności gospodarczej?

POSTANOWIENIE

Na podstawie art. 216 i art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie udziela pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych i stwierdza, że podziela stanowisko Spółki wyrażone w piśmie z dnia 30.09.2005 r.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej, stosownie do swojej właściwości naczelnik urzędu skarbowego (...) na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta ma obowiązek udzielić pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym.

W piśmie z dnia 30.09.2005 r. wnoszący zapytanie przedstawił stan faktyczny, z którego wynika, że w ramach rozpoczęcia działalności gospodarczej spółka skorzystała z pożyczki udzielonej przez osobę fizyczną i prawną na rozpoczęcie działalności gospodarczej.

Wobec powyższego spółka stawia zapytanie: czy w związku z powyższym istnieje obowiązek

składania deklaracji podatkowej PCC-1 ...

Spółka stoi na stanowisku, iż nie ma obowiązku składania deklaracji.

Na tle przedstawionych okoliczności tut. organ podatkowy uznaje stanowisko strony za prawidłowe i wyjaśnia:

Do opisanego stanu faktycznego mają zastosowanie normy prawa podatkowego zawarte w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2005r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.), zgodnie z którym zwalnia się od podatku pożyczki udzielone na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostaną przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku, stanowiących przedmiot pożyczki.

W przypadku zawarcia umowy pożyczki, która spełnia przesłanki określone w art. 9 pkt 10 lit. g ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje obowiązek podatkowy w tym podatku, lecz podatnicy z tytułu umowy nie są zobowiązani do zapłaty podatku w stosunku do tej czynności przez okres 12 miesięcy od dnia zawarcia umowy pożyczki.

Przez okres ten nie jest bowiem możliwe stwierdzenie, czy przedmiot pożyczki został przeznaczony na cele wskazane w powyższym przepisie i czy powstanie zobowiązanie w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Jeśli jednak przesłanka ta nie zostanie zrealizowana, należy złożyć deklarację podatkową PCC z wykazaniem w niej podatku od czynności cywilnoprawnych, przy czym odsetki od kwoty głównej tego podatku (zaległości podatkowej) powinny być naliczone od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku od umowy pożyczki, czyli po upływie czternastu dni od dnia zawarcia umowy pożyczki, zgodnie z art. 10 ust. 1 w związku z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Należy przy tym pamiętać o zasadzie odpowiedzialności solidarnej, określonej w art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Z treści tego przepisu wynika, że obowiązek zapłaty, z zastrzeżeniem ust. 2, ciąży solidarnie na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, będących stronami czynności cywilnoprawnej.

W przypadku nie spełnienia przez pożyczkobiorcę warunków uprawniających do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia obydwie strony umowy będą solidarnie odpowiadać za zapłatę podatku i złożenie deklaracji PCC-1.

Interpretacji udzielono w oparciu o stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę i stan

prawny obowiązujący na dzień wydania postanowienia.

Interpretacja nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta, wiąże natomiast właściwe organy podatkowe i organy kontroli skarbowej - do czasu jej zmiany lub uchylecia.

Na niniejsze postanowienie służy stronie zażalenie do Dyrektora Izby Skarbowej za pośrednictwem Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia.

Art. 8. Zwalnia się od podatku następujące strony czynności cywilnoprawnych:

1) 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;

2) (uchylony);

2a) 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;

3) (uchylony);

4) jednostki samorządu terytorialnego;

5) Skarb Państwa;

6) 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;

7) (uchylony).

Art. 9. Zwalnia się od podatku następujące czynności cywilnoprawne:

1) sprzedaż walut obcych;

2) 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:

a) sprzedaży,

b) dożywocia,

c) o dział spadku - w części dotyczącej spłat lub dopłat,

d) o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat,

e) darowizny - w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy,

f) zamiany - do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi,
g) (uchylona),
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;

3) sprzedaż nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, jeżeli nabywcą jest były właściciel (wieczysty użytkownik):

a) nieruchomości wywłaszczonej, któremu przyznano odszkodowanie, a nie przyznano nieruchomości zamiennej,

b) nieruchomości sprzedanej na cele publiczne określone w przepisach o gospodarce nieruchomościami, który w razie wywłaszczenia spełniałby warunki do przyznania nieruchomości zamiennej,

c) nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego, wykupionych na podstawie przepisów o ochronie i kształtowaniu środowiska

- w wysokości kwoty otrzymanego odszkodowania (uzyskanej ceny), pod warunkiem że nabycie nastąpiło w ciągu 5 lat od daty otrzymania odszkodowania (zapłaty);

4) sprzedaż budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym, jeżeli następuje ona:

a) w wykonaniu lub w związku z wielostronną umową o zamianie budynku lub praw do lokalu,

b) w celu uzyskania w zamian spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części, zajmowanego przez nabywcę na podstawie umowy najmu, określonej w przepisach o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych(1);

5) zamianę budynku mieszkalnego lub jego części, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczych własnościowych praw do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: praw do domu jednorodzinnego lub praw do lokalu w małym domu mieszkalnym, jeżeli stronami umowy są osoby zaliczone do I grupy podatkowej zgodnie z przepisami o podatku od spadków i darowizn;

6) sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1.000 zł;

7) sprzedaż bonów i obligacji skarbowych;

8) sprzedaż bonów pieniężnych Narodowego Banku Polskiego;

9) sprzedaż praw majątkowych, będących instrumentami finansowymi:

a) firmom inwestycyjnym oraz zagranicznym firmom inwestycyjnym,

b) dokonywaną za pośrednictwem firm inwestycyjnych lub zagranicznych firm inwestycyjnych,

c) dokonywaną w ramach obrotu zorganizowanego,

d) dokonywaną poza obrotem zorganizowanym przez firmy inwestycyjne oraz zagraniczne firmy inwestycyjne, jeżeli prawa te zostały nabyte przez te firmy w ramach obrotu zorganizowanego

- w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi

(Dz. U. Nr 183, poz. 1538, z późn. zm.3));

9a) sprzedaż towarów giełdowych na giełdach towarowych;

9b) zbycie akcji i udziałów przez Bank Gospodarstwa Krajowego na podstawie ustawy z dnia 28 października 2002 r. o Funduszu Żeglugi Śródlądowej i Funduszu Rezerwowym (Dz. U. Nr 199, poz. 1672);

10) pożyczki udzielane:

a) przez przedsiębiorców niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, prowadzących działalność w zakresie kredytowania oraz udzielania pożyczek,

b) 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, 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,

c) 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,

d) na podstawie umowy zawartej między innymi podmiotami niż osoby, o których mowa w lit. b i c, 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.,

e) z kas lub funduszy zakładowych, funduszy związków zawodowych, pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, koleżeńskich kas oszczędnościowo-pożyczkowych działających w wojsku oraz z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,

f) z utworzonych w drodze ustawy innych funduszy celowych,

g) (uchylona),

h) (uchylona),

i) przez wspólnika (akcjonariusza) spółce kapitałowej;

11) 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,

d) jeżeli przedmiotem działalności spółki kapitałowej jest świadczenie usług użyteczności publicznej w zakresie transportu publicznego, zarządzania portami i przystaniami morskimi, zaopatrzenia ludności w wodę, gaz, energię elektryczną, energię cieplną lub zbiorowego odprowadzania ścieków i w wyniku zawarcia umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego obejmuje co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce albo w chwili zmiany umowy spółki Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego posiada już co najmniej połowę udziałów lub akcji w tej spółce;

12) (uchylony);

13) ustanowienie hipoteki:

a) na morskich statkach handlowych i rybackich,

b) na zabezpieczenie dotacji lub innych form pomocy finansowej, udzielanych organizacjom społecznym działającym w dziedzinie sportu i turystyki,

c) na zabezpieczenie wierzytelności banków z tytułu kredytów udzielanych rolnikom indywidualnym lub zespołom rolników indywidualnych na budownictwo inwentarskie lub składowe, wraz z urządzeniami towarzyszącymi,

d) przysługującej spółdzielniom mieszkaniowym i wierzycielom spółdzielni mieszkaniowych,

e) na zabezpieczenie pożyczek i kredytów udzielanych z funduszy celowych utworzonych w drodze ustawy;

14) (uchylony);

15) sprzedaż nieruchomości dokonaną w ramach realizacji prawa do rekompensaty w rozumieniu ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 169, poz. 1418, z 2006 r. Nr 195, poz. 1437 oraz z 2008 r. Nr 197, poz. 1223) - do wysokości kwoty odpowiadającej wartości zrealizowanego prawa do rekompensaty.

5. Powstawanie obowiązku podatkowego

Ogólną zasadą powstania momentu obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn jest moment wykonania czynności opodatkowanej. Jedynymi wyjątkami od tej zasady jest sankcyjne przesunięcie momentu od ujawnionych przez podatnika czynności nie zgłoszonych wcześniej oraz wykonanie umowy zobowiązującej do przeniesienia własności.

Przyjrzyjmy się bliżej powołaniu się podatnika na niezgłoszone wcześniej czynności cywilnoprawne przed organami podatkowymi lub kontroli skarbowej. Z brzmienia tego przepisu wynika, że każde powołanie się na taką czynność odnawia obowiązek podatkowy. Stawka podatku wynosi 20 %, 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.

Oczywiście, jak przy każdym przepisie sankcyjnym pojawiają się wątpliwości co do zakresu jego stosowania. Przepisy te na mocy art.5 i art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 222, poz. 1629), weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., nie mają one jednakże zastosowania do czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem ich wejścia w życie, do tych stosuje się bowiem przepisy dotychczasowe.

Wątpliwości budzi stosowanie przepisu do powołania się na czynności cywilnoprawne, co do których zobowiązanie podatkowe przedawniło się do końca 2006 roku. Organy skarbowe, a w ślad za nimi orzecznictwo stoją na stanowisku, że powołanie się na takie czynności cywilnoprawne w toku postępowania powoduje powstanie od nowa obowiązku podatkowego. Zatem nie ma tu znaczenia, że pierwotny podatek przedawnił się przed wejściem w życie przepisu sankcyjnego.

Jednocześnie należy zdać sobie sprawę, iż określenie „w toku” postępowania obejmuje okres od jego wszczęcia - po tej dacie każde powołanie się będzie podlegać 20% podatkowi.

Poniżej orzeczenie, które dotyczy przedstawionego powyżej odnowienia zobowiązania podatkowego. Co prawda pełnomocnik podatnika złożył skargę na to orzeczenie, ale Naczelny Sąd Administracyjny odrzucił skargę ze względów formalnych.

I SA/Łd 415/10 - Wyrok WSA w Łodzi z 2010-08-10

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Ewa Cisowska - Sakrajda (spr.) Sędziowie Sędzia WSA Joanna Tarno Sędzia WSA Paweł Kowalski Protokolant Tomasz Furmanek po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 10 sierpnia 2010 r. sprawy ze skargi B. R. i A. R. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie określenia kwoty zobowiązania w podatku od czynności cywilnoprawnych oddala skargę.

Inne orzeczenia o symbolu:

6116 Podatek od czynności cywilnoprawnych, opłata skarbową oraz inne podatki i opłaty

Inne orzeczenia z hasłem:

Podatek od czynności cywilnoprawnych

Inne orzeczenia sądu:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi

Inne orzeczenia ze skargą na:

Dyrektor Izby Skarbowej

Uzasadnienie

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł., podjętą na podstawie art.233 §1 pkt 2 lit.a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz.60 ze zm.), zwanej dalej Op, oraz ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. Dz.U. Nr 68 z 2007r. poz.450), zwanej dalej PCC, decyzją z dnia [...] r. nr [...] uchylił decyzję Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Ł. - B. z dnia [...] r. Nr [...], określającą B. i A. R. zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych w kwocie 46.377 zł i odmawiającą umorzenia postępowania, w części dotyczącej kwoty 232 zł (tj. obniżył wysokość zobowiązania podatkowego z kwoty 46.377 zł do kwoty 46.145 zł), w pozostałej części zaś utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy.

W uzasadnieniu tej decyzji podał, iż przedmiotem opodatkowania w niniejszej sprawie jest umowa pożyczki w kwocie 250.000 zł, zawarta w dniu 10 maja 2001 r. pomiędzy J. Rz. (pożyczkodawcą) a B. i A. R.(pożyczkobiorcami), podlegająca podatkowi od czynności cywilnoprawnych na podstawie art.1 ust.1 pkt 1 lit.b) PCC, a obowiązek podatkowy w sprawie powstał w dniu 21 maja 2007r., na podstawie art.3 ust.1 pkt 4 PCC. W tym dniu skarżący powołali się bowiem przed Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. na okoliczność dokonania tej czynności, a skoro powołanie to nastąpiło w trakcie postępowania kontrolnego, podatek od tej pożyczki obliczony został według stawki 20%, określonej w art.7 ust.5 pkt 1) PCC. Decyzją z dnia [...] r. zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych określone zostało na kwotę 46.377 zł, przy zastosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art.9 pkt 10 lit.c) PCC, poprzez odliczenie od wartości pożyczki sumy dwóch kwot wolnych od podatku od spadków i darowizn, określonych dla osób zaliczonych do I grupy podatkowej w dniu zawarcia umowy pożyczki (18.114 zł).

Dalej Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. stwierdził, iż w przedmiotowej sprawie poza sporem jest fakt, że obowiązek podatkowy z tytułu tej umowy pożyczki powstał na podstawie art.3 ust.1 pkt 4 PCC. B. i A. R., zobowiązani do zapłaty podatku na podstawie art. 5 ust.2 w zw. z art.4 pkt 7, nie złożyli bowiem deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, a następnie powołali się przed organem kontroli skarbowej na fakt jej dokonania. Sporny jest natomiast moment (data) powstania obowiązku podatkowego i związana z nim stawka podatku. Przepis art.7 ust.5 pkt 1 PCC stanowi, że stawka podatku wynosi 20%, jeżeli przed organem kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego

podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a należny od tej czynności podatek nie został zapłacony. Stawka ta została wprowadzona obowiązującą od dnia 1 stycznia 2007r. nowelizacją ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Biorąc pod uwagę, że obowiązek podatkowy w sprawie powstał po dniu wejścia w życie tej nowelizacji - może ona mieć zastosowanie do opodatkowania tej pożyczki (art.4 ust.1 ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. Nr 222 poz.1629).

Analizując ratio legis wprowadzenia tej stawki Dyrektor stwierdził, że była ona reakcją ustawodawcy na praktykę powoływania się przez podatników w trakcie postępowań dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów na zawarte umowy pożyczki, celem uprawdopodobnienia posiadania środków finansowych, z których mogły być sfinansowane poczynione wydatki. Od umów ujawnianych w trakcie różnego rodzaju postępowań ich strony nie odprowadzały należnego podatku, który płacony był dopiero w wyniku powołania się na tę czynność w trakcie postępowania.

Przedstawiając stan faktyczny sprawy organ odwoławczy wskazał, iż umowa pożyczki została zawarta w dniu 10 maja 2001 r.; pożyczkobiorcy zobowiązani byli więc do dnia 24 maja 2001 r. złożyć we właściwym organie podatkowym deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz obliczyć i wpłacić podatek (art.3 ust.1 pkt 1, art.10 ust.1 PCC); podatek nie został zapłacony, a powstałe w dniu 10 maja 2001 r. zobowiązanie przedawniło się z dniem 31 grudnia 2006r. (art.70 §1 Op); w dniu 17 stycznia 2007r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wszczął wobec B. i A. R. postępowanie kontrolne w zakresie kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za lata 2001-2003; w dniu 22 maja 2007r. A. R. przekazał na r-k bankowy Pierwszego Urzędu Skarbowego Ł. - B. podatek od tej pożyczki (obliczony według stawki 2%) wraz z odsetkami (łącznie 10.112 zł) oraz przesłał deklarację PCC-1, podpisaną przez siebie i J. Rz., doręczoną organowi podatkowemu w dniu 24 maja 2007r.; w dniu 24 maja 2007r. do Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wpłynęło pismo pełnomocnika skarżących z dnia 21 maja, nadane dnia 23 maja 2007r., do którego dołączono umowę pożyczki. Podniósł też, iż, zdaniem pełnomocnika, data na piśmie wpisana została pomyłkowo. Nie budzi żadnych wątpliwości, że zapłata w dniu 22 maja 2007r. podatku z tytułu umowy pożyczki oraz ujawnienie faktu dokonania tej czynności - miały bezpośredni związek z prowadzonym wobec skarżących postępowaniem kontrolnym.

Analizując przepis art.7 ust.5 pkt 1 PCC, organ odwoławczy nie zgodził się ze skarżącym, według którego do uznania, iż określone w nim warunki nie zostały spełnione, wystarczy, aby podatnik zapłacił nieuiszczony wcześniej podatek nawet tego samego dnia, w którym powołał się na zawarcie umowy pożyczki, byleby tylko moment zapłaty był wcześniejszy od momentu powołania. Określone w art.7 ust.5 (w pkt. 1 i 2) sytuacje mają odniesienie do prowadzonego wobec podatnika postępowania (czynności sprawdzających). Tak więc, aby możliwe było, zdaniem organu, uznanie, że podatnik nie wypełnia warunków określonych w art.7 ust.5 pkt 1 podatek winien być zapłacony przed wszczęciem wobec niego wymienionych w tym przepisie postępowań (niekoniecznie w terminie płatności liczoną od dnia dokonania czynności). W przedmiotowej sprawie, chcąc

opodatkować pożyczkę według stawki 2%, skarżący winni złożyć deklarację PCC-1 i uiścić podatek do dnia 17 stycznia 2007r. (to jest przed wszczęciem przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. postępowania kontrolnego).

W związku z powyższym, obliczenie wynikającego z zaskarżonej decyzji zobowiązania podatkowego według stawki 20%, na podstawie art.7 ust.5 pkt 1 PCC było uzasadnione. Za datę powstania obowiązku podatkowego w sprawie należy natomiast uznać 23 maja 2007r. (zgodnie z wnioskiem skarżących). W tym dniu nadana została na poczcie przesyłka zawierająca datowane na dzień 21 maja 2007r. pismo, w którym pełnomocnik wskazuje pożyczkę 250.000 zł jako jedno ze źródeł poniesionych przez skarżących wydatków, oraz umowę z dnia 10 maja 2001 r. Pismo to wypełnia przesłanki art.3 ust.1 pkt 4 PCC. Przepis art. 9 pkt 10 lit.c PCC zwalnia od podatku pożyczki udzielane na podstawie umowy zawartej pomiędzy osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej do wysokości kwoty niepodlegającej opodatkowaniu - na zasadach określonych w przepisach o podatku od spadków i darowizn. Przedmiotowa pożyczka udzielona została skarżącym przez matkę-teściową. Została więc zawarta pomiędzy osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej, na podstawie art.14 ust.2, ust.3 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2004r. Nr 142, poz.1514 ze zm.), zwanej dalej upsd. Użyte w art. 9 pkt 10 lit.c) PCC określenie "na zasadach określonych w przepisach o podatku od spadków i darowizn" oznacza, że podatek należny od tej pożyczki należy obliczyć po odliczeniu od podstawy opodatkowania kwoty wolnej od podatku obowiązującej w dniu powstania obowiązku podatkowego (art.15 ust.1 i 3 upsd). W dniu 23 maja 2007r. kwota ta wynosiła 9.637 zł.

W skardze na tą decyzję pełnomocnik skarżących wniósł o stwierdzenie nieważności obu decyzji organów podatkowych z uwagi na rażące naruszenie przepisu prawa materialnego stanowiącego podstawę do ich wydania, ewentualnie, uchylenie decyzji obu organów podatkowych oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, oraz zasądzenie na rzecz skarżącego kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Decyzjom tym zarzucił naruszenie art. 7 ust. 5 PCC w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007r. poprzez nieprawidłowe zastosowanie do zdarzenia, które miało miejsce kilka lat przed wprowadzeniem do ustawy stawki 20 %, czym naruszono zakaz lex retro non agit, oraz naruszenie art. 7 ust 5 PCC poprzez błędną wykładnię polegającą na ustaleniu normy w oparciu jedynie o treść przepisu i przyjęciu, iż sankcyjna stawka podatku znajduje zastosowanie do pożyczki ujawnionej w trakcie procedury bez względu na to, czy uprzednio został od niej zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych, choć w świetle wykładni językowej może ona mieć zastosowanie tylko gdy w trakcie określonej procedury podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, od której podatek nie został zapłacony.

W uzasadnieniu skargi podniósł, iż zaskarżana decyzja nie może pozostawać w obrocie prawnym albowiem narusza przepisy prawa materialnego przewidujące możliwość zastosowania stawki 20 % w podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr

222, poz. 1629) do przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych dodano przepis, który przewiduje 20% stawkę w odniesieniu do umowy pożyczki oraz zdarzeń, które mogą spełniać podobne cele ekonomiczne, tj. umowy depozytu nieprawidłowego, oraz ustanowienia użytkowania.

Zakres sytuacji, w których stawka ta znajdzie zastosowanie jest ograniczony z jednej strony przez przepisy intertemporalne, z drugiej strony natomiast przez samo brzmienie dodanego do ustawy przepisu art. 7 ust. 5 ustawy. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych do czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązki podatkowy powstał przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, tj. przed 1 stycznia 2007, stosuje się przepisy dotychczasowe. Tym samym, dla rozstrzygnięcia tego, czy do ujawnionej w trakcie postępowania umowy znajdzie zastosowanie przepis o stawce 20% istotne jest ustalenie kiedy w związku z jej zawarciem powstał obowiązek podatkowy.

Zasady dotyczące powstania obowiązku podatkowego zostały określone w art. 3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Oprócz ogólnej zasady, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania czynności prawnej przepis art. 3 ust. 1 pkt 4, stanowi, iż obowiązek podatkowy powstanie z chwilą powołania się przez podatnika na fakt 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. Wynika to z faktu, iż obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje, co do zasady, z chwilą dokonania określonej czynności cywilnoprawnej. Natomiast w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego powstaje obowiązek zapłaty podatku i złożenia odpowiedniej deklaracji (art. 10). Jednocześnie na ogólnych zasadach po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku zobowiązanie podatkowe ulega przedawnieniu (art. 70 Op). W pewnych jednak sytuacjach w myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 obowiązek podatkowy może zostać odnowiony (może powstać powtórnie).

Instytucja odnowienia obowiązku podatkowego ma zastosowanie w sytuacji, gdy po upływie terminu przedawnienia powołano się na okoliczność dokonania podlegającej opodatkowaniu czynności, o której ograny podatkowe nie wiedziały (bowiem przed upływem terminu przedawnienia podatnik nie złożył odpowiedniej deklaracji oraz nie wpłacił podatku). Jeśli jednak podatnik powołuje się przed upływem tego terminu, to nie dojdzie do odnowienia obowiązku podatkowego (jego powtórnego powstania), gdyż obowiązek ten nadal istnieje i istnieje również zobowiązanie podatkowe, którego termin płatności upłynął, ale nie uległo ono przedawnieniu. W literaturze wskazuje się, że z postanowień art. 7 ust. 5 PCC wynika, że zastosowanie podwyższonej stawki podatkowej możliwe jest w każdym czasie od momentu, w którym została zawarta umowa pożyczki. Zastosowanie tej stawki podatkowej następuje bowiem w przypadku powołania się na fakt zawarcia takiej umowy przed określonym organem. Podkreślił, że podwyższona stawka podatkowa nie powinna być stosowana do umów pożyczek zawartych przed dniem 1 stycznia 2007 r., tj. przed

dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych. W tamtym okresie nie obowiązywała zasada szczególnego dokumentowania pożyczek pieniężnych. Jeżeli zatem biorący pożyczkę nie zostali zobowiązani do takiego postępowania, to nie można wobec nich stosować omawianej sankcji w postaci podwyższonej stawki podatkowej (Z. Ofiarski, Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, ABC, 2009). Ponadto wskazał w ślad za doktryną, że "przede wszystkim hipoteza art. 7 ust. 5 odnosi się do innego stanu faktycznego. Mianowicie przewidziane w nim powołanie się na fakt dokonania wymienionych czynności cywilnoprawnych odbywa się w czasie, gdy obowiązek podatkowy nie uległ jeszcze przedawnieniu, czyli gdy nie upłynął jeszcze pięcioletni termin płatności podatku. Wspomniane powołanie się ma już jednak miejsce po upływie 14 dni od chwili powstania obowiązku podatkowego (czyli zasadniczo od chwili zawarcia umowy), a zatem już po niedopełnieniu przez podatnika przewidzianych w ustawie obowiązków. Niedopełnienie to polega (w zależności od rodzaju zawartej umowy) na niezapłaceniu należnego podatku lub na nieudokumentowaniu w należyty sposób otrzymania pożyczonych pieniędzy. Tak więc 20 % stawka podatku znajduje zastosowanie w odniesieniu do nieprzedawnionego obowiązku podatkowego. Jeżeli natomiast podatnik, w wypadku umów, o których mowa w art. 7 ust. 5, powoła się na fakt ich zawarcia w czasie objętym hipotezą art. 3 ust. 1 pkt 4 (czyli już po upływie pięcioletniego terminu), powstałe wprawdzie z tą chwilą obowiązek podatkowy, ale zastosowanie 20% stawki podatku nie wchodzi w rachubę" (A. Goettel, M. Goettel, Podatek od czynności cywilnoprawnych, Komentarz, Oficyna, 2007).

Tym samym w świetle zaistniałego stanu faktycznego stawka sanacyjna nie mogła być zastosowana. Niemniej jednak nawet hipotetycznie zakładając, że mogłaby wchodzić w grę z uwagi na brzmienie przepisów przejściowych - literalna wykładania przepisu art. 7 ust. 5 PCC wyklucza taką ewentualność. Zgodnie z tym przepisem stawka podatku wynosi 20 %, 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. Literalna wykładnia przepisu nie powinna budzić jakichkolwiek wątpliwości co do tego, iż stawka znajdzie zastosowanie tylko, wtedy gdy podatnik w trakcie postępowania powołuje się na fakt zawarcia umowy gdy podatek na moment powołania w toku postępowania nie został zapłacony. Tym samym, jeśli podatnik najpierw uiścił zaległy podatek obliczony przy zastosowaniu stawki 2%, a następnie nawet tego samego dnia, w toku postępowania powołuje się na fakt zawarcia umowy, ale w sytuacji gdy już został uiszczony podatek brak jest podstaw do stosowania stawki 20%. Na słuszność powyższego stanowiska wskazuje samo brzmienie przepisu i to z dwóch powodów.

Mianowicie stawka 20% znajdzie zastosowanie wtedy, gdy podatnik w toku postępowania powołuje się na fakt zawarcia umowy, a "należny podatek od tych czynności nie został zapłacony". Oznacza to, iż konieczne jest ustalenie, że taki stan istniał na moment ujawnienia umowy w toku określonej procedury podatkowej, bądź skarbowej. Natomiast nie można przepisu interpretować tak, iż

znajduje on zastosowanie wtedy, gdy podatek nie został zapłacony w terminie płatności podatku. Jeśli ustawodawca chciałby osiągnąć taki skutek to powinien nadać wyraźne brzmienie przepisowi i wprost przyjąć, iż stawka znajdzie zastosowanie jeśli należny podatek nie został zapłacony w terminie płatności. Obowiązujące brzmienie przepisu wyklucza stosowanie jego interpretacji rozszerzającej.

Drugi argument za przyjęciem takiego rozumienia przepisu wynika, zdaniem pełnomocnika, ze sformułowania, iż stawka znajdzie zastosowanie jeśli podatnik powołuje się na umowę, od której nie zapłacono podatku, "w toku" czynności sprawdzających lub postępowania etc. Zwrot ten pełnomocnik rozumie w ten sposób, iż w ramach czynności określonego postępowania pierwszy raz dochodzi do powołania się na fakt zawarcia umowy, od której podatek nie został zapłacony. Nie można stawiać znaku równości pomiędzy powołaniem się w toku postępowania na zawarcie umowy oraz powołaniem, czy też ujawnieniem przed właściwym w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych organem faktu istnienia umowy w sytuacji, gdy prowadzone jest względem podatnika postępowanie np. w sprawie nieujawnionych źródeł przychodów. Tym samym, oznacza to, że nawet jeśli toczy się już jakieś postępowanie i podatnik najpierw ujawnia fakt zawarcia umowy pożyczki w organie podatkowym właściwym ze względu na podatek od czynności cywilnoprawnych i płaci podatek, a następnie w toku postępowania ujawnia ten fakt, nie znajdzie zastosowanie stawka 20%.

Opierając się na brzemieniu przepisu art. 7 ust. 5 można bowiem przyjąć, iż stawka 20% będzie mogła być zastosowana tylko wtedy, gdy podatnik powoła się przed organem podatkowym bądź kontroli skarbowej w toku postępowania na fakt zawarcia umowy, od której podatek nie został zapłacony. Jeżeli jednak podatek został uiszczony - nawet w sytuacji, gdy nastąpiło to bezpośrednio przed powołaniem się na umowę pożyczki (tj. tego samego dnia) brak jest podstaw do stosowania przepisu art. 7 ust 5. Do takich wniosków uprawnia brzmienie przepisu. Jeśli zamiarem ustawodawcy było osiągnięcie innych celów, np. rozciągnięcie stawki 20% na wszelkie sytuacje, w których podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy, od której podatek nie został zapłacony w terminie płatności, czy też sytuacje, gdy podatnik powołuje się na ten fakt w chwili, gdy prowadzone jest względem niego postępowanie to powinien w odpowiedni sposób sformułować przepis. Przykładowo mógł określić, iż stawka znajdzie zastosowanie, gdy podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy w toku postępowania, a jednocześnie należny od tych czynności podatek nie został zapłacony, we właściwym terminie, związanym z dokonaniem określonej czynności, czy też gdy podatnik ujawnia fakt zawarcia umowy i płaci podatek w sytuacji gdy prowadzone jest względem niego postępowanie podatkowe. Przyjęcie innego sposobu interpretacji przepisu jest niedopuszczalne. Odwołanie się do ratio legis wprowadzonego przepisu, na które powołuje się organ odwoławczy nie zmienia faktu, iż podstawowym sposobem interpretacji tekstu prawnego jest wykładnia językowa. Podatnik nie musi badać, jaki był cel ustawodawcy, lecz istotne dla niego jest to jaki jest efekt tych starań w postaci przepisów prawa. Ten zastosowany w sprawie nie pozwala na jego interpretację w sposób dokonany przez organ.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

W myśl art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), zwanej dalej ppsa, sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Oznacza to, iż Sąd bada legalność zaskarżonej decyzji, tj. jej zgodność z prawem materialnym określającym prawa i obowiązki stron oraz prawem procesowym regulującym postępowanie przed organami administracji publicznej. Sąd rozpoznający sprawę nie może zmienić zaskarżonej decyzji, a jedynie uwzględniając skargę może uchylić ją, stwierdzić jej nieważność lub niezgodność z prawem, a może to uczynić, stosownie do unormowania zawartego w art. 145 § 1 ppsa, jeśli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy; naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego; inne naruszenie przepisów postępowania, jeśli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W przypadku zaś, gdy nie zachodzą okoliczności wskazane w art. 145 § 1 ppsa, skarga zgodnie z art. 151 ppsa podlega oddaleniu. Wedle przepisu art. 134 § 1 ppsa rozstrzygając daną sprawę, sąd nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi, może zastosować przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach, prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia (art. 135 ppsa).

Kontrolując w tak zakreślonej kognicji zaskarżoną przez stronę skarżącą decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia [...] r. nr [...], Sąd doszedł do przekonania, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie, w sprawie nie doszło, bowiem do naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego, tj. przepisów ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tj. Dz.U. Nr 68 z 2007r. poz.450), zwanej dalej PCC, oraz ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U z 2005r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej Op.

Sporną między stronami kwestię opodatkowania zawartej w dniu 10 maja 2001 r. pomiędzy J. Rz. (pożyczkodawcą) a B. i A. R. (pożyczkobiorcami) umowy pożyczki w kwocie 250.000 zł, a ujawnionej i zgłoszonej do opodatkowania w 2007r., regulują przepisy art. 3 ust. 1 pkt 4 i art. 7 ust. 5 pkt 1 PCC. Stosownie do pierwszego z powołanych przepisów obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem nie mającego zastosowania w sprawie ust. 2, powstaje z chwilą powołania się przez podatnika na fakt 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. W myśl drugiego z nich, stawka podatku wynosi 20 %, 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. Przepisy te na mocy art.5 i art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 222, poz. 1629), zwanej dalej ustawą zmieniającą, weszły w życie z dniem 1 stycznia 2007r., nie mają one jednakże zastosowania do czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed dniem ich wejścia w życie, do tych stosuje się bowiem przepisy dotychczasowe.

Powołana regulacja prawna wprowadza rozwiązanie wyjątkowe przewidujące odstępstwo od wyrażonej w art. 3 ust. 1 pkt 1 PCC zasady, w myśl której obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2, powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, i przewidzianej w art. 7 ust. 1 pkt 4 PCC stawki procentowej wynoszącej 2%. Odstępstwo to ma zastosowanie do podatnika, który nie złożył, pomimo ciążącego na nim obowiązku, deklaracji dla potrzeb podatku od czynności cywilnoprawnych, i polega ono na tym, iż obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej (art. 3 ust. 1 pkt 4 PCC) i wprowadzeniu od 1 stycznia 2007r. nowej stawki podatkowej o charakterze sanacyjnym - 20% (art. 7 ust. 5 pkt 1 PCC). Powstanie obowiązku wymaga jednak spełnienia dwóch przesłanek, a mianowicie po pierwsze podatnik nie złożył deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności (z upływem tego terminu następuje przedawnienie zobowiązania podatkowego), a po drugie podatnik, po upływie tego terminu, powołuje się przed organami podatkowymi lub organami kontroli skarbowej na okoliczność dokonania czynności jako jej strona. Wyjątkowość analizowanego rozwiązania wyraża się więc w tym, że przedawniony (z powodu upływu terminu przedawnienia) obowiązek podatkowy niejako odżywa, wskutek zajścia innego zdarzenia (powołania się na fakt dokonania czynności). Mamy tu do czynienia z nowacją lub też ponownym powstaniem obowiązku podatkowego, co nie jest równoznaczne z reaktywacją z mocą wsteczną wcześniejszego obowiązku podatkowego. Występuje tu mechanizm zastąpienia dawnego obowiązku podatkowego nowym, obejmującym jednak tylko tego podatnika, który powołuje się na wcześniej dokonaną czynność. Stawka sanacyjna ma zastosowanie wyłącznie do powstałego po dniu 1 stycznia 2007r. obowiązku podatkowego z tytułu czynności cywilnoprawnej, skutki materialnopodatkowe określonych zdarzeń należy bowiem oceniać wedle przepisów z chwili ich zaistnienia, tj. w chwili powstania obowiązku podatkowego (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 września 2009r., I SA/Ol 520/09, CBOS, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 lutego 2010r., I SA/Bd 944/09, CBOS).

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy podnieść należy, iż zostały spełnione wynikające ze wskazanych przepisów przesłanki zastosowania sanacyjnej 20 % stawki podatkowej do opodatkowania spornej pożyczki. Jak bowiem wynika z załączonych akt administracyjnych skarżący nie złożyli deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnej z tytułu zawarcia w dniu 10 maja 2001r. umowy pożyczki w terminie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin podatku. Obowiązek podatkowy z tytułu zawarcia tej umowy pierwotnie powstał stosownie do

powołanego art. 3 ust. 1 pkt 1 PCC z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, tj. w momencie zawarcia umowy pożyczki, a to miało miejsce w dniu 10 maja 2001r. Zgodnie z art. 720 § 1 kc "przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości". Umowa pożyczki dochodzi do skutku przez samo już zgodne porozumienie stron. Ani zatem wydanie przedmiotu pożyczki, ani prawo dochodzenia jego wydania nie zmienia konsensualnego charakteru czynności. Umowa ta jest ważna i podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych niezależnie od wydania pieniędzy. Bezspornym w tej sprawie jest to, że pieniądze zostały wydane i fakt zawarcia umowy pożyczki nie był kwestionowany. Przedawnienie zobowiązania w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu zawarcia umowy pożyczki reguluje art. 70 § 1 Op. Stosownie do tego przepisu zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W opisanym wyżej stanie faktycznym termin płatności upłynął w dniu 24 maja 2001r., a przedawnienie zobowiązania podatkowego nastąpiło z upływem dnia 31 grudnia 2006r. W związku z powyższym, na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 Op wskutek przedawnienia zobowiązania, nastąpiło jego wygaśnięcie. W konsekwencji z dniem 1 stycznia 2007r. nie było obowiązku podatkowego, zobowiązania podatkowego oraz obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Nie oznacza to jednak, jak podnosi pełnomocnik w skardze, iż w sprawie naruszono zasadę *lex retro non agit* i nie było dopuszczalne opodatkowanie tej pożyczki i zastosowanie do niej przepisów obowiązujących od dnia 1 stycznia 2007r. przepisów art. 7 ust. 5 PCC. Na skutek bowiem powołania się - w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów za 2001r. - na fakt zawarcia wskazanej umowy pożyczki, wraz z tym powołaniem się nastąpiło "odnowienie", powstanie "na nowo" obowiązku podatkowego, (art. 3 ust. 1 pkt 4 PCC). W takiej sytuacji mamy nowy moment powstania obowiązku podatkowego. W przedmiotowej sprawie obowiązek podatkowy z tytułu dokonania czynności cywilnoprawnej powstał "na nowo", jak słusznie przyjął organ pierwszej instancji, w dniu 23 marca 2007r., kiedy to w siedzibie organu złożone zostało pismo strony z dnia 21 marca 2007r., w którym strona w toku postępowania z tytułu nieujawnionych źródeł dochodów za 2001r. powołała się na fakt zawarcia umowy pożyczki. Skoro bowiem podatnicy w ciągu 5-letniego okresu przedawnienia nie złożyli deklaracji podatkowej dla podatku od czynności cywilnoprawnej i nie zapłacili podatku, a ustawodawca przewiduje pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego, odnowienie obowiązku podatkowego, to skutki tego zdarzenia dla celów podatkowych należy oceniać według prawa obowiązującego w dacie odnowienia obowiązku podatkowego w zakresie wszystkich przepisów prawa materialnego. W tej sytuacji więc nie doszło do naruszenia zasady *lex retro non agit*, a organ prawidłowo zastosował przepisy obowiązujące z daty powstania "odnowionego" obowiązku podatkowego. W konsekwencji, wbrew twierdzeniom skargi, w sprawie nie ma zastosowania przepis przejściowy art. 4 ust. 1 ustawy zmieniającej, nakazujący stosować do czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed 1 stycznia 2007r. - przepisy przed 1 stycznia 2007r. Przyjęcie argumentacji, strony skarżącej, iż przepis wprowadzający 20% stawkę podatkową może znaleźć zastosowanie jedynie do sytuacji, jeżeli podatnik powołuje się przed organem podatkowym na

umowy zawarte już po 1 stycznia 2007r. - oznaczałoby w praktyce, że znowelizowany przepis art. 7 ust. 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych byłby martwy, a nowelizacja nie miałaby większego sensu (por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 kwietnia 2008r., I SA/Bd 72/08, wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 listopada 2009r., III SA/Wa 1097/09 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 grudnia 2009r., I SA/GI 439/09). Nadto jest ona sprzeczna z wolą ustawodawcy wprowadzającego stawkę sanacyjną, a będącą, jak słusznie podniósł Dyrektor Izby Skarbowej w Ł., reakcją na praktykę powoływania się przez podatników na zawarte umowy pożyczki, celem uprawdopodobnienia posiadania środków finansowych, z których mogły być finansowane poczynione wydatki. Gdyby zatem nie zostało wszczęte postępowanie, podatnik nigdy nie ujawniłby faktu zawarcia pożyczki i nie zgłosiłby jej do opodatkowania. Nie ponosiłby też żadnych sankcji podatkowych z tytułu nie ujawnienia w ustawowym terminie faktu zawarcia tej pożyczki.

Nie budzi również wątpliwości Sądu, kolejna przesłanka zastosowania przepisu art. 7 ust. 5 PCC, a mianowicie fakt powołania się przez skarżącego w toku prowadzonego przez Dyrektora Kontroli Skarbowej w Ł. postępowania w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych z nieujawnionych źródeł za 2001r. i to w sytuacji, gdy należny podatek od umowy pożyczki nie został zapłacony. Jak bowiem wynika z załączonych akt administracyjnych, już w piśmie z dnia 21 marca 2007r. zatytułowanym "Zastrzeżenia w trybie art. 200 ustawy ordynacja podatkowa", złożonym w siedzibie organu w dniu 23 marca 2007r., pełnomocnik skarżących, wskazując źródło finansowania wydatków w 2001r., powołał się w ostatnim akapicie m.in. na udzielone pożyczki. Wprawdzie do pisma tego nie załączył umowy pożyczki, a uczynił to osobiście skarżący dopiero po dwukrotnym wezwaniu pełnomocnika do złożenia tej umowy pismem z dnia 21 maja 2007r, złożonym w siedzibie organu w dniu 24 maja 2007r., a nadanym na poczcie w dniu 22 maja 2007r. Również w dniu 22 maja 2007r. podatnik uiszczył podatek od umowy pożyczki wedle stawki 2% wraz z odsetkami oraz w dniu 22 maja 2007r. nadał na poczcie adresowaną do Naczelnika US Ł. - B. przesyłkę zawierającą deklarację dla potrzeb tego podatku wraz z umową, która dotarła do siedziby organu w dniu 24 maja 2007r. Porównanie powyższych dat dowodzi, iż podatek został uiszczony znacznie później niż pełnomocnik skarżących powołał się na fakt zawarcia umowy pożyczki, nadto zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i przed organem właściwym w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych skarżący w tej samej dacie złożyli umowę pożyczki, deklarację podatkową wraz z uiszczonym podatkiem. Ta ostatnia okoliczność, wbrew wywodom skargi, nie ma jednak zasadniczego znaczenia dla oceny legalności zaskarżonej decyzji, jak bowiem wskazano, przepis art. 3 ust. 4 PCC jak przesłankę zastosowania sanacyjnej stawki podatkowej ustanawia okoliczność "powołania się" na umowę, nie zaś jej złożenia, a to miało miejsce w piśmie z dnia 21 marca 2007r. Wieloznaczny zwrot "powołanie" w języku potocznym oznacza zaś m.in. "mówiąc, pisząc o czymś, wskazywać coś w celu poparcia swojej racji; odwoływać się, brać za świadka, za punkt odniesienia (B. Dunaj, Popularny słownik języka polskiego, Warszawa 2000, s. 511). Obowiązek podatkowy w "odnowionym" obowiązku podatkowym powstaje w momencie złożenia przez stronę oświadczenia, którego treścią jest właśnie powołanie się na fakt zawarcia umowy pożyczki jako źródło finansowania wydatków w 2001r. i to w toku postępowania w sprawie nieujawnionych źródeł w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2001r. Obowiązkiem podatkowym jest, jak stanowi art.

4 Op, wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy i moment jego powstania ustawodawca odróżnia od zobowiązania podatkowego, którym na mocy art. 5 Op jest wynikający z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie oraz miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Późniejsze złożenie samej umowy czy deklaracji dla PCC nie ma zatem wpływu na moment powtórnego powstania obowiązku podatkowego, on bowiem powstaje zawsze w momencie zaistnienia zdarzenia prawnopodatkowego, w tej sprawie w momencie powołania się na fakt zawarcia umowy pożyczki, niezależnie od tego, w jakim momencie podatnik dopełni obowiązku złożenia deklaracji czy uiszczy należny podatek, a więc wykona wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatkowe.

W ocenie Sądu, nie budzi też wątpliwości okoliczność, iż pomimo nie wskazania w piśmie z dnia 21 marca 2007r. danych identyfikujących umowę pożyczki, skarżący, jak prawidłowo przyjął organ pierwszej instancji, powołali się właśnie na umowę z dnia 10 maja 2001r. Informację o tej okoliczności Sąd powziął z urzędu w oparciu o stan faktyczny sprawy sądowoadministracyjnej, w przedmiocie określenia skarżącym zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu nieujawnionych źródeł za 2001r., a będącej przedmiotem postępowania przed WSA w Ł. oznaczonego sygn. akt [...] i zapadłego w dniu 22 stycznia 2010r. wyroku oddalającego skargę. Z wskazanego wyroku wynika, iż umowa z dnia 10 maja 2001r. była jedyną umową, na którą powoływano się w tym ostatnim postępowaniu, a organy podatkowe, określając wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych z nieujawnionych źródeł za 2001r., uwzględniły sporną pożyczkę jako źródło finansowania wydatków w 2001r. Nie doszło zatem do "podwójnego" opodatkowania kwoty tej pożyczki. Okoliczności tej strony nie kwestionowały w toku niniejszego postępowania. Ale gdyby nawet przyjąć, tak jak tego oczekuje pełnomocnik i jak przyjął w ślad za nim organ odwoławczy, iż powołanie się na sporną umowę w toku postępowania podatkowego nastąpiło dopiero w dniu jej złożenia w organie, to i tak nie można byłoby przyjąć, iż ujawnienie tego faktu nastąpiło po uiszczeniu należnego podatku. Jak bowiem wskazano zarówno ponowne powołanie się na fakt zawarcia pożyczki, a podatek, jak i deklarację dla potrzeb PCC oraz umowę złożono w obu organach w tej samej dacie, o czym świadczy data przelewu i nadania przesyłki na pocztę. W tej dacie podatnik złożył bowiem stosowne oświadczenie i oświadczenie to wywołało określone skutki prawne. Istotne znaczenie ma też i to, że Ordynacja podatkowa nie uzależnia skutków od godziny, lecz od daty, złożenia oświadczenia. Nie miłoby zatem znaczenia, to o której godzinie oświadczenie to dotarło do wiadomości organu w danym dniu. Z powyższego zatem wynika, że w momencie, gdy podatnicy powołali się na fakt zawarcia umowy pożyczki, nie była ona zgłoszona do opodatkowania, nie była złożona deklaracja, a jedynie złożono w banku polecenie przelewu tytułem podatku od czynności cywilnoprawnej. Konsekwencją powyższego byłoby zatem zastosowanie stawki przewidzianej w art. 7 ust. 5 pkt 1 PCC, tj. 20 % stawki podatku. Kontrolując legalność zaskarżonej decyzji, Sąd dopatrzył się z urzędu naruszenia art. 233 § 1 pkt 2 lit a) Op. Naruszenie to nie miało jednakże wpływu na wynik sprawy, a tylko istotne naruszenia uzasadniałyby uchylenie tej decyzji. Pomimo bowiem, iż w sentencji organ połączył *de facto*

rozstrzygnięcie z pakt 1 i pakt 2 lit. a) tego przepisu, tj. uchylił decyzję w części i orzekł co do istoty, używając przy tym dość niezręcznego sformułowania "w części dotyczącej kwoty" i "tj. obniża wysokość zobowiązania ...", a jednocześnie utrzymał decyzję w mocy w pozostałej części, nie budzi wątpliwości w jakiej wysokości określono zobowiązanie podatkowe, a decyzja nadaje się do wykonania w trybie egzekucji administracyjnej.

Z powyższych względów Sąd na podstawie art.151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r.- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 159 poz. 1270 ze zm.) skargę oddalił.

Art. 3. 1. Obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2, powstaje:

- 1) z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej;
- 2) z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną;
 - 2a) z chwilą złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanowienia hipoteki;
 - 3) z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu, doręczenia wyroku sądu polubownego lub zawarcia ugody - od przedmiotów opodatkowania określonych w art. 1 ust. 1 pkt 3;
 - 4) z chwilą powołania się przez podatnika na fakt 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.
2. Jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność.

Art. 4. Obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem art. 5, ciąży:

- 1) przy umowie sprzedaży - na kupującym;
- 2) przy umowie zamiany - na stronach czynności;
- 3) przy umowie darowizny - na obdarowanym;
- 4) przy umowie dożywocia - na nabywcy własności nieruchomości;
- 5) przy umowie o dział spadku lub o zniesienie współwłasności - na podmiocie nabywającym rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział w spadku lub we współwłasności;
- 6) przy ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności - na użytkowniku lub nabywającym prawo służebności;
- 7) przy umowie pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego - na biorącym pożyczkę lub przechowawcy;
- 8) przy ustanowieniu hipoteki - na składającym oświadczenia woli o ustanowieniu hipoteki;
- 9) przy umowie spółki cywilnej - na wspólnikach, a przy pozostałych umowach spółki - na spółce.

Art. 5. 1. Obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatnikach tego podatku.

2. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach albo na stronach umowy zamiany, albo wspólnikach spółki cywilnej, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są odpowiednio te podmioty, strony umowy zamiany albo wspólnicy spółki cywilnej.

6. Przedawnienie PCC

Nie ma jakichś szczególnych uregulowań dotyczących przedawnienia podatku od czynności cywilnoprawnych. Podatek ten przedawnia się zatem na zasadach ogólnych ujętych w Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

7. Zwrot podatku PCC w niektórych sytuacjach.

Ustawodawca przewidział możliwość zwrotu podatku w przypadkach, gdy czynność cywilnoprawna okazała się nieważna z jakichś względów np. braku zdolności do czynności prawnej jednej ze stron.

Ponadto zwrot podatku przysługuje, gdy nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej. Zgodnie z przepisem art. 89 K.c., „z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych albo wynikających z właściwości czynności prawnej, powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej można uzależnić od zdarzenia przyszłego i niepewnego (warunek)”. W momencie gdy warunek zawieszający nie zostanie spełniony, świadczenie z umowy również nie będzie spełnione.

Zwrot podatku następuje również w przypadku nie zarejestrowania w ogóle, lub zarejestrowania w niższej wysokości niż określone w uchwale o podwyższenie kapitału spółki. W tym ostatnim przypadku oczywiście zwrot będzie proporcjonalny.

Ostatnim powodem zwrotu jest nie dokonanie wpisu hipoteki do księgi wieczystej.

Tak jak zobowiązanie podatkowe, tak i zwrot podatku przedawnia się po upływie 5 lat od końca roku jego wpłaty.

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;***
 - 3) (uchylony);***
 - 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.***

8. VAT a PCC - kiedy VAT a kiedy PCC

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych poza wykluczeniami przedmiotowymi przewiduje niepodleganie podatkiem, które nazwałbym quasi podmiotowym. Nie podlegają podatkowi 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, bądź 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.

Oznacza to, że podatek od czynności cywilnoprawnych wystąpi zawsze tam, gdzie „nie działa” podatek VAT. Te dwa podatki w zasadzie się wykluczają. Czynności podlegające podatkowi VAT nie podlegają bowiem PCC i odwrotnie.

Do zrozumienia istoty tego zwolnienia niezbędne jest odwołanie się do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Po pierwsze ważny jest status stron w podatku VAT. Jeżeli jedna ze stron jest podatnikiem VAT czynnym lub zwolnionym podmiotowo, to zwolnienie w PCC może wystąpić. Warunkiem dodatkowym jest rodzaj czynności jaką strony wykonują i jej status na gruncie ustawy VAT. Jeżeli czynność ta jest opodatkowana podatkiem VAT, czy też stosuje się do niej zwolnienie z tego podatku (poza wyjątkami enumeratywnie wymienionymi w przepisie PCC), to nie podlega ona opodatkowaniu PCC.

Czynności, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT zostały zawarte w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Natomiast wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT zostały zawarte w art. 6 tejże ustawy. Mówi on m. in. iż przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans. Jeżeli więc mamy do czynienia z powyższą czynnością – podlegać ona będzie opodatkowaniu podatkiem PCC, gdyż została wyłączona z ustawy o podatku VAT (przepisy o VAT nie mają do niej zastosowania).

Poniższa interpretacja potwierdza wyłączenie z opodatkowania PCC udzielenia pożyczki przez czynnego podatnika VAT.

Sygnatura ITPB2/436-64/10/TJ Data 2010.05.18

(...)

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 19 lutego 2010 r. (data wpływu 23 lutego 2010 r.), uzupełnionym pismem z dnia 27 kwietnia 2010 r. (data wpływu 29 kwietnia 2010 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie opodatkowania umowy pożyczki - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 23 lutego 2010 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie opodatkowania umowy pożyczki.

Ponieważ wniosek nie spełniał wymogów formalnych, pismem z dnia 21 kwietnia 2010 r. Nr ITPB2/436-64/10-2/TJ oraz ITPP1/443-187/10-2/AT wezwano do jego uzupełnienia. Braki wykazane w wezwaniu uzupełniono w dniu 29 kwietnia 2010 r. (data wpływu).

W przedmiotowym wniosku i jego uzupełnieniu przedstawiono następujący stan faktyczny.

Na początku 2010 r. Spółka zawarła umowę pożyczki, na podstawie której pożyczycyła wspólnikowi Spółki oraz prezesowi zarządu Spółki środki pieniężne. Pożyczki zostały sklasyfikowane pod symbolem PKWiU 65.22 jako „usługi udzielenia pożyczek świadczone poza systemem bankowym”.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

1. Czy w przypadku udzielenia przez Spółkę pożyczki wspólnikowi oraz prezesowi zarządu tej Spółki, powstał obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych oraz złożenia deklaracji PCC...

2. Czy czynność udzielania pożyczki podlega przepisom ustawy o VAT i czy korzysta ze zwolnienia od opodatkowania VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w związku z pozycją 3 załącznika nr 4 do tej ustawy...

Przedmiot niniejszej interpretacji indywidualnej stanowi odpowiedź na pytanie pierwsze. W zakresie pytania drugiego wydane zostanie odrębne rozstrzygnięcie.

Zdaniem Wnioskodawcy, czynność polegająca na zawarciu umowy pożyczki pomiędzy Spółką oraz wspólnikiem lub prezesem zarządu tej Spółki podlega wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie bowiem z art. 2 pkt 4 nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 i art. 8 ust. 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega m.in. odpłatne świadczenie usług w Polsce, rozumiane jako każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towaru. Zgodnie z art. 720 Kodeksu cywilnego przez umowę pożyczki dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy albo rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy albo tę samą ilość rzeczy tego samego gatunku i tej samej jakości. W opinii Spółki udzielenie pożyczki będzie spełniać definicję usług zawartą w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ w wyniku spełnienia świadczenia przez dającego pożyczkę określone przedmioty majątkowe stają się własnością biorącego pożyczkę, jednak zasilają one tylko czasowo jego majątek. Biorący pożyczkę obowiązany jest bowiem do zwrotu, czyli do przeniesienia na drugą stronę własności tej samej ilości pieniędzy. Zatem jeżeli Spółka z tytułu dokonania czynności zawarcia umowy pożyczki winna być zwolniona z opodatkowania takiej czynności podatkiem od towarów i usług, to czynność taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Tym samym nie trzeba składać deklaracji PCC. Na potwierdzenie swojego stanowiska spółka powołała interpretację indywidualną z dnia 29 kwietnia 2009 r., Nr IPPP2/443-170/09-2/AZ.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego, w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych uznaje się za prawidłowe.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz. U. z 2007 r. nr 68, poz. 450 ze zmianami) zawiera zamknięty katalog czynności objętych opodatkowaniem. Oznacza to, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie czynności enumeratywnie wskazane w art. 1 ust. 1, w tym wymienione w pkt 1 lit. b) umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku.

Zgodnie natomiast z art. 2 pkt 4 wskazanej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 22 kwietnia 2010 r., podatkowi nie podlegają czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

1. opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
2. zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:

1. 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,

2. umowy spółki i jej zmiany,

3. umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych;

Przepis ten ustanawia zasadę, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne podejmowane w ramach obrotu nieprofesjonalnego, natomiast obrót zawodowy (profesjonalny) objęty został podatkiem od towarów i usług. Zatem, nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych te czynności cywilnoprawne, których dokonanie rodzi obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług.

Zaznaczyć jednakże należy, że o wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie decyduje okoliczność, że strony tej umowy posiadają status podatnika podatku od towarów i usług lecz wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej konkretnej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest z tego podatku zwolniona.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że w 2010 r. Spółka zawarła umowę pożyczki, na podstawie której pożyczycyła wspólnikowi Spółki oraz prezesowi zarządu Spółki środki pieniężne.

W wydanej na wniosek Spółki w zakresie podatku od towarów i usług interpretacji indywidualnej z dnia 11 maja 2010 r., znak ITPP1/443-187/10/AT stwierdzono, że opisana we wniosku usługa udzielania pożyczek poza systemem bankowym podlega przepisom ustawy o podatku od towarów i usług i jako niewymienioną w wyłączeniach w pkt 1-9 załącznika 4 do tej ustawy, korzysta ze zwolnienia od tego podatku, o ile faktycznie czynność ta została prawidłowo sklasyfikowana w grupowaniu PKWiU 65.22 zgodnie z Polska Kwalifikacją Wyrobów i Usług z 1997 r.

Biorąc pod uwagę powyższe stwierdzić należy, że opisana we wniosku umowa pożyczki nie podlega

opodatowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych na podstawie art. 2 pkt 4 lit. b) ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Zawarcie przedmiotowej umowy nie spowodowało więc obowiązku zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych oraz obowiązku złożenia deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, według ustalonego wzoru.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.

Wyrok następnym dotyczy „utruty” zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych, gdy jedna ze stron była opodatkowana podatkiem VAT z tytułu sprzedaży działek, jednak potem uzyskała zwrot tego podatku. W takim przypadku organy skarbowe zwróciły się do nabywcy działek o zapłatę PCC.

I SA/Sz 469/09 - Wyrok WSA w Szczecinie Data orzeczenia 2009-09-23

(...)

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Marzena Kowalewska, Sędziowie Sędzia WSA Nadzieja Karczmarczyk-Gawęcka (spr.) Sędzia NSA Zofia Przegalińska, Protokolant Lidia Małąg, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 23 września 2009 r. sprawy ze skargi "H." Spółka z o.o. z siedzibą w S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] nr [...] w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych oddala skargę

Uzasadnienie

Decyzją z [...] r. o nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w Sz., działając na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 2 pkt 4, art. 3 ust. 1 pkt 1, art. 4 ust. 1 pkt 1, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c, art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450 ze zm.), po rozpoznaniu sprawy na skutek odwołania Spółki z o. o. "H" z siedzibą w Sz. od decyzji Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w Sz. z [...] r. o nr [...], określającej podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie [...] zł od umowy sprzedaży z 16 kwietnia 2007 r. niezabudowanych działek od nr [...] do nr [...] o łącznej powierzchni 6557 m² położonych w obrębie W. - Gmina [...], utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji

W uzasadnieniu swojego rozstrzygnięcia organ odwoławczy wskazał, że aktem notarialnym z 16 kwietnia 2007 r. - Rep A Nr [...] zawartym pomiędzy "H" sp. z o.o. z siedzibą w Sz., jako kupującym, a D. W., jako sprzedającym, została zawarta umowa sprzedaży niezabudowanych działek od nr [...] do nr [...] o łącznej powierzchni 6557 m² (obręb W. - gmina [...]). Wartość przedmiotu sprzedaży strony określiły na kwotę [...] zł, zaznaczając, iż jest to cena brutto, uwzględniająca podatek od towarów i usług według stawki 22%. Sprzedający oświadczył też, że z tytułu przedmiotowej czynności jest opodatkowany podatkiem od towarów i usług. W związku z tym oświadczeniem notariusz nie pobrał podatku od czynności cywilnoprawnych od zawartej umowy.

Następnie, jak wskazał organ odwoławczy, w dniu 20 marca 2008 r. D. W. złożył do Naczelnika [...] Urzędu Skarbowego w Sz. wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług zadeklarowanego za miesiąc kwiecień 2007 r. w wysokości [...] zł. Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w Sz. uwzględnił ww. wniosek i dokonał zwrotu podatku od towarów i usług uznając, że sprzedaż gruntów umową z dnia 16 kwietnia 2007 r. nie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem.

W związku z powyższą sytuacją, Naczelnik [...] Urzędu Skarbowego w Sz. wszczął postępowanie w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych, celem określenia podatnikowi zobowiązania w tym podatku od umowy sprzedaży niezabudowanych działek z dnia 16 kwietnia 2007 r.

W konsekwencji, organ pierwszej instancji, decyzją z dnia [...] r. o nr [...] określił Spółce "H" podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie [...] zł. Organ podatkowy uznał bowiem, że w przedmiotowej sprawie nie zachodzą przesłanki wyłączenia przedmiotu czynności cywilnoprawnej z podatku wskazane w art. 2 pkt 4a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Od decyzji tej, jak dalej wskazano w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, Spółka odwołała się wnosząc o uchylene decyzji organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania albo jej uchylene i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, zarzucając błędne zastosowanie art. 2 ust. 4a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, niezastosowanie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, błędne zastosowanie art. 15 ust. 4 i ust. 5 tej ustawy oraz naruszenie

art. 21 § 1 i § 3, art. 73 § 1 pkt 6, art. 122 Ordynacji podatkowej. Spółka podniosła, że organ wydał decyzję pomimo ustosunkowania się strony do sprawy i przedstawienia nowych dowodów, tj.: faktury VAT nr [...], potwierdzenia przelewu kwoty [...] zł na konto Urzędu Skarbowego oraz decyzji z dnia [...] r. i [...] r. Ponadto, zdaniem Spółki, pomimo o tego, że w aktach sprawy zawarta jest informacja o okolicznościach zwrotu podatku od towarów i usług D. W., to brak jest jednak informacji o dokumentach, które organ przeanalizował podejmując decyzję o zwrocie, a mając na uwadze treść art. 277 Ordynacji podatkowej, istniała możliwość żądania wyjaśnień co do wystawienia faktury VAT dotyczącej sprzedaży, a także żądania od kontrahentów podatnika przedstawienia dokumentów w zakresie objętym tymi czynnościami. Nadto, z uwagi na art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług należało zbadać kwestię wystawienia faktury, bowiem skoro została wystawiona, to niezbędne było - jeśli czynność nie była opodatkowana podatkiem VAT - wystawienie faktury korygującej i dopiero na tej podstawie dokonanie korekty deklaracji. Bez dokonania tych czynności istniał obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług. Strona podniosła też, iż przedstawiła decyzje o warunkach zabudowy dla inwestycji w postaci 13 budynków mieszkalnych jednorodzinnych oraz sieci wodociągowej i kanalizacyjnej na terenie przedmiotowych działek, co świadczy, że D. W. nie zamierzał wykorzystywać działki na potrzeby własne, jego oświadczenie, iż był to majątek osobisty złożone w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty VAT, budzić powinno wątpliwości, ale organ podatkowy nie wyjaśnił tej kwestii. Fakt zarejestrowania się sprzedającego jako podatnik VAT wskazywał natomiast nie zamiar prowadzenia opodatkowanej działalności w zakresie sprzedaży działek. Spółka wskazała również na przepisy art. 21 § 1 pkt 1 i § 3 Ordynacji podatkowej, podkreślając, że w dniu transakcji czynność była opodatkowana podatkiem od towarów i usług, zatem Spółce przysługiwało zwolnienie w podatku od czynności cywilnoprawnych, na tę okoliczność przytoczono zasadę z art. 217 Konstytucji RP, że utrata prawa do ulgi wynikać musi z wyraźnego przepisu, tak jak to regulują przepisy np. ustawy o podatku od spadków i darowizn w art. 16 ust. 1, w art. 21 ust. 1 pkt 63a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i in. Stąd brak jest podstaw do utraty ulgi z art. 2 ust. 4a ww ustawy nawet w przypadku stwierdzenia nadpłaty w VAT.

Dyrektor Izby Skarbowej w Sz., mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa oraz stan faktyczny sprawy, wskazaną na wstępie decyzją utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie organ odwoławczy przywołał stan faktyczny sprawy oraz, po przytoczeniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 2 pkt 4 lit. a, art. 3 ust. 1 pkt 1 oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, wskazał, że pomiędzy wyłączeniem czynności cywilnoprawnej z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych z związku z opodatkowaniem jej podatkiem od towarów i usług zachodzi ścisły związek, co oznacza, że opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług wyklucza opodatkowanie na podstawie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i na odwrót. Skoro więc w rozpoznawanej sprawie organ podatkowy w odrębnym postępowaniu dokonał analizy zasadności żądania zwrotu podatku od towarów i usług uznając, że wystąpiły pozytywne przesłanki tego zwrotu, w związku z wyjaśnieniami sprzedającego, i w trybie bezdecyzyjnym tego zwrotu dokonał, to zasadne jest

żądanie zapłaty od przedmiotowej czynności podatku od czynności cywilnoprawnych. Odnośnie pozostałych zarzutów odwołania, organ odwoławczy wskazał, że wystawienie faktury korygującej jest możliwej tylko w przypadku, gdy faktura dokumentuje czynność podlegającą podatkowi VAT. Także zarzuty, dotyczące "utruty przez Spółkę prawa do ulgi z art. 2 pkt 4 lit. a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ...", nie mogły zostać uwzględnione wobec ustalenia, że sporna czynność sprzedaży działek nie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

Nie zgadzając się z takim rozstrzygnięciem, Spółka z o.o. "H" wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z wnioskiem o jej uchylenie.

Uzasadniając swoje żądanie, skarżąca zarzuciła naruszenie art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług poprzez przyjęcie, że nie istniał obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług określonego w fakturze; niezastosowanie art. 2 pkt 4a ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i jego błędną wykładnię, poprzez przyjęcie, że faktyczne zadeklarowanie i zapłata podatku VAT nie stanowi opodatkowania podatkiem VAT uprawniającego do zastosowania zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych; niewłaściwe zastosowanie art. 21 § 3 w zw. z art. 21 §1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, poprzez przyjęcie, że wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe pomimo niezłożenia deklaracji może nastąpić, gdy podatnik nie miał możliwości ustalenia istnienia obowiązku podatkowego oraz przez przyjęcie, że zobowiązanie podatkowe powinno być zadeklarowane pomimo nie wystąpienia jeszcze w tym czasie zdarzeń, które mogą o tym świadczyć; błędną wykładnię art. 73 §1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, poprzez przypisanie stwierdzeniu nadpłaty znaczenia wstecznego stwierdzającego nieistnienie stanu opodatkowania.; naruszenie art. 122 i 123 Ordynacji podatkowej przez zaniechanie przeprowadzenia postępowania dowodowego na okoliczność istnienia obowiązku podatkowego w VAT, nieuwzględnienie wniosków dowodowych skarżącej i oparcie się na ustaleniach innego organu podatkowego, poczynionych w postępowaniu, w którym skarżąca nie brała udziału; naruszenie art. 121 Ordynacji podatkowej poprzez nadużywanie kompetencji do oceny zdarzeń, z których wynikają obowiązki podatkowe, wymaganie aby podatnik deklarował swoje zobowiązania na podstawie ustaleń niemożliwych do poczynienia; naruszenie art. 15 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, przez pominięcie znaczenia zgłoszenia rejestracyjnego w podatku od towarów i usług dla określenia statusu podatnika podatku VAT.

W ocenie Spółki niezasadne jest zastosowanie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej i przyjęcie, że wystąpił obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych, skoro w momencie dokonania czynności odprowadzono podatek VAT. Spółka podkreśliła także fakt podwójnego opodatkowania po stronie kupującego, który zapłacił VAT oraz powołując się na art. 108 ustawy

o podatku od towarów i usług ponownie podniosła, że sprzedający powinien był dokonać korekty tej faktury a następnie korekty deklaracji dla potrzeb VAT. Jednocześnie, skarżąca podniosła, że Spółka nie uczestniczyła w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty w VAT, co stanowić powinno, w jej ocenie, przesłankę wymienioną w art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Nadto, zarzucono

także, że organ podatkowy pierwszej instancji nie wystąpił do sprzedającego z zapytaniem o korektę faktury VAT, a także nie przeprowadził postępowania na okoliczność faktycznego zamiaru przeznaczenia działek. W decyzji ostatecznej nie odniesiono się także do większości argumentów przedstawionych w odwołaniu, np. do zarzutu, że stwierdzenie nadpłaty nie jest jednoznaczne z wstecznym usunięciem skutków zapłaty podatku, że przepisy art. 21 §1 pkt 1 i art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej kształtują sytuację prawną w oparciu o zdarzenia istniejące w chwili powstania obowiązku podatkowego. Skoro zatem, w momencie dokonania transakcji sprzedający był zarejestrowany jako podatnik od towarów i usług, strona nie miała możliwości określić zobowiązania w PCC. Jeżeli chodzi o możliwość wystawienia korekty faktury VAT, zdaniem skarżącej, skoro faktura została wystawiona przez osobę nie będącą podatnikiem podatku VAT należy ją tym bardziej usunąć z obrotu prawnego. W tym kontekście nie znajduje też uzasadnienia, w ocenie skarżącej, twierdzenie, że podatnik nie będący podatnikiem VAT nie może wystawić faktury korygującej, a może wystawić korektę deklaracji VAT, na podstawie której stwierdzono nadpłatę. Reasumując, Spółka podkreśliła, że arbitralność i skrótowość decyzji ostatecznej wskazuje, że powinna ona zostać uchylona, jako naruszająca prawo.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Sz. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie z w a ż y ł, co następuje:

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

W myśl art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, a kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej.

Takie uregulowanie prawne oznacza, że sąd jest uprawniony i zobligowany do zbadania czy postępowanie zakończone wydaniem decyzji (aktu) przeprowadzone zostało zgodnie z wymogami przepisów prawa określającymi zasady postępowania, czy zebrany w postępowaniu materiał pozwalał na ustalenie stanu faktycznego przyjętego przez organ za rzeczywisty oraz czy ustalony stan faktyczny wyczerpuje dyspozycje przepisów prawa materialnego powołanych przez organ jako podstawa prawna wydanej decyzji (wydanego aktu).

Rozpatrując niniejszą sprawę, Sąd stwierdził, że organy sprostały tym wymaganiom.

W sprawie wyjaśnienia wymaga okoliczność, czy organ podatkowy zasadnie określił Spółce z o.o. "H" podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy kupna od D.W. niezabudowanych działek od nr [...] do nr [...] o łącznej powierzchni 6557 m² położonych w obrębie W. - Gmina [...] zawartej 16 kwietnia 2007 r.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2007 r., Nr 68, poz. 450 ze zm.) podatkowi podlegają umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych. Przepis art. 2 pkt 4 lit. a ww. ustawy stanowi natomiast, że nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Obowiązek podatkowy powstaje zaś z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy). W myśl zaś art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c podstawę opodatkowania przy umowie sprzedaży stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego. Pomiędzy wyłączeniem czynności cywilnoprawnej z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych

w związku z opodatkowaniem jej podatkiem od towarów i usług zachodzi zatem ścisły związek, co oznacza, że opodatkowanie podatkiem od towarów i usług wyłącza opodatkowanie na podstawie przepisów o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W przedmiotowej sprawie właściwy organ podatkowy dokonał, w odrębnym postępowaniu, analizy zasadności żądania zwrotu uiszczonego podatku od towarów i usług uznając, iż wystąpiły pozytywne przesłanki tego zwrotu. W związku z powyższym w trybie bezdecyzyjnym dokonał zwrotu uiszczonego podatku VAT na rzecz D. W. W tej sytuacji, wobec faktu, że na sprzedającym nie ciążył obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług, gdyż czynność cywilnoprawna nie podlegała temu podatkowi, tym samym nie może być ona zwolniona z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, skoro obowiązek podatkowy w tym podatku powstaje z mocy prawa, na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnych. W przypadku umów zawartych począwszy od 1 stycznia 2007 r. obowiązek podatkowy ciąży wyłącznie na kupującym.

Ten stan faktyczny, jak trafnie wskazał organ odwoławczy, spowodował sytuację, jakby należny podatek od towarów i usług nie został zapłacony, stąd zasadne jest żądanie zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych. Ciężar tego podatku ponosi zaś nabywca - "H" sp. z o.o. skoro sprzedający nie uzyskał statusu podatnika podatku od towarów i usług z tytułu zawarcia umowy sprzedaży działek, co oznacza, że nie podlegał opodatkowaniu tym podatkiem. Zasadne zatem, w ocenie Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, było wszczęcie postępowania i określenie wysokości zobowiązania z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych skarżącej Spółce przy zastosowaniu przepisu art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej.

Odnosnie obszernej argumentacji skargi, dotyczącej art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług wskazać należy, że okoliczność, czy faktura VAT zostaje skorygowana czy też nie, nie zmienia, w okolicznościach rozpoznawanej sprawy, faktu, że z tytułu dokonania przedmiotowej czynności cywilnoprawnej sprzedający nie był zobowiązany do zapłaty podatku VAT. Jak już wskazano powyżej, zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych, na podstawie art. 2 pkt 4 lit. a ustawy, wiąże się z faktem opodatkowania jednej ze stron z tytułu dokonania tej czynności

podatkiem od towarów i usług, co w przedmiotowej sprawie nie miało miejsca, natomiast obowiązek wynikający z art. 108 ustawy o VAT wynika z faktu funkcjonowania w obrocie faktury VAT, co jest nieistotne dla rozstrzygnięcia w przedmiotowej sprawie. W niniejszym postępowaniu analizie i ocenie podlega bowiem zasadność opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, dokonanej w dniu 16 kwietnia 2007 r. czynności cywilnoprawnej, a nie zasadność stwierdzenia nadpłaty i zwrot podatku VAT na rzecz D. W. Stąd, wszystkie argumenty skarżącej odnoszące się do podatku VAT zasadności jego zwrotu, które zawarte zostały w skardze nie znajdują uzasadnienia w niniejszym postępowaniu.

Za nieuzasadnione uznać należy także zarzuty naruszenia art. 121, 122 i 123 Ordynacji podatkowej, bowiem stosownie do reguł postępowania podatkowego organ podatkowy zebrał i w sposób wyczerpujący ocenił i rozpatrzył zebrany w sprawie materiał dowodowy, a ocena ta znalazła wyraz w wydanej decyzji.

Mając na uwadze powyższe, należało w oparciu o przepis art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1271 ze zm.) skargę jako nieuzasadnioną oddalić.

Art. 2 Nie podlegają podatkowi:

(...)

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

a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,

b) 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,

– (uchylone),

– umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych;