

# PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH A VAT

Stanisław Bogucki, Wojciech Stachurski  
Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski  
Bartosz Wojciechowski, Marek Zirk-Sadowski

---

---

ZAGADNIENIA PRAWNE

---

# PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH A VAT

Stanisław Bogucki, Wojciech Stachurski  
Roman Wiatrowski, Krzysztof Winiarski  
Bartosz Wojciechowski, Marek Zirk-Sadowski

---

---

ZAGADNIENIA PRAWNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 czerwca 2016 r.*

Recenzent

*Dr hab. Dominik Jan Gajewski*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Małgorzata Jarecka*

Opracowanie redakcyjne

*Elżbieta Józwiak*

Łamanie

*Wolters Kluwer*

Zdjęcie na okładce

*shutterstock/VAlex*

Poszczególne rozdziały opracowali:

Stanisław Bogucki – rozdz. 6

Wojciech Stachurski – rozdz. 3, 5, 9 pkt 1 i 2

Roman Wiatrowski – rozdz. 4, 7–8

Krzysztof Winiarski – rozdz. 2, 9 pkt 3

Bartosz Wojciechowski – rozdz. 1 (wspólnie z M. Zirk-Sadowskim)

Marek Zirk-Sadowski – rozdz. 1 (wspólnie z B. Wojciechowskim)

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9065-1

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	9
<b>Wstęp</b> .....	15
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Znaczenie prawa europejskiego w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego</b> .....	17
1. Multicentryczność jako paradygmat współczesnych systemów prawnych .....	17
2. Relacja między krajowym porządkiem prawnym a prawem unijnym .....	20
3. Model stosowania prawa zgodnie z zasadą wykładni prounijnej .....	25
4. Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa za naruszenie prawa unijnego przez organy państwowe .....	28
5. Rola zasad ogólnych w prawie unijnym .....	31
6. Wpływ orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na wykładnię prawa krajowego .....	35
7. <i>Interpretatio cessat in claris</i> w wykładni prawa unijnego i przepisów prawa krajowego w związku z prawem unijnym oraz prawem międzynarodowym ..	46
8. Relacja wykładni prounijnej do wykładni prokonstytucyjnej .....	56
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Podatek od czynności cywilnoprawnych jako podatek kapitałowy</b> .....	60
1. Uwagi wprowadzające .....	60
2. Zakres podmiotowy dyrektyw kapitałowych a regulacja ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych dotycząca definiowania spółek .....	63
3. Zakres przedmiotowy dyrektyw kapitałowych a przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych .....	74
4. Znaczenie zasady <i>stand still</i> .....	82
5. Kłopoty z podstawą opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów spółek i ich zmian .....	98
6. Zwolnienia spółek od podatku od czynności cywilnoprawnych a dyrektywa 2008/7/WE .....	109
<b>Rozdział 3</b>	
<b>Podatek od towarów i usług jako ogólny podatek obrotowy</b> .....	115
1. Kształtowanie się podatku od towarów i usług .....	115

2. Istota podatku od towarów i usług .....	121
3. Elementy konstrukcyjne podatku od towarów i usług .....	124
3.1. Uwagi wprowadzające .....	124
3.2. Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług .....	126
3.3. Podmioty podatku od towarów i usług .....	133
3.4. Podstawa opodatkowania .....	140
3.5. Stawki podatku .....	143

#### **Rozdział 4**

<b>Podatek od towarów i usług a prawo unijne</b> .....	146
1. Pojęcie unijnego prawa podatkowego .....	146
2. Relacje pomiędzy podatkowym prawem unijnym a podatkowym prawem krajowym .....	147
3. Harmonizacja unijnego prawa podatkowego .....	150
4. Źródła unijnego prawa podatkowego .....	152
4.1. Traktatowe źródła unijnego prawa podatkowego .....	152
4.2. Podstawy prawne obowiązywania norm prawa unijnego w prawie polskim .....	153
4.3. Podstawy prawne i instrumenty harmonizacji podatków obrotowych ..	155
4.4. Harmonizacja przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej w Polsce .....	159

#### **Rozdział 5**

<b>Wyłączenia od podatku od czynności cywilnoprawnych</b> .....	161
1. Uwagi wprowadzające .....	161
2. Czynności wyłączone z opodatkowania w określonych kategoriach spraw .....	163
3. Wyłączenie z opodatkowania umów zawieranych w związku z realizacją roszczeń związanych z ochroną środowiska .....	170
4. Wyłączenie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych czynności opodatkowanych albo zwolnionych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług .....	170
4.1. Uwagi ogólne .....	170
4.2. Konstrukcja wyłączenia .....	172
5. Wyłączenie z opodatkowania umów sprzedaży oraz zamiany towarów wprowadzonych do wolnego obszaru celnego lub składu wolnocłowego albo objętych procedurą składu celnego .....	175
6. Wyłączenie z opodatkowania umów spółek i ich zmiany .....	177

#### **Rozdział 6**

<b>Zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych</b> .....	180
1. Uwagi ogólne .....	180
2. Zwolnienia podmiotowe .....	184
2.1. Państwa obce, ich przedstawicielstwa dyplomatyczne i inne .....	184
2.2. Organizacje pożytku publicznego .....	188
2.3. Jednostki samorządu terytorialnego .....	190
2.4. Skarb Państwa .....	192

2.5. Osoby nabywające na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny .....	193
2.6. Agencja Rezerw Materiałowych .....	195
3. Zwolnienia przedmiotowe .....	196
3.1. Sprzedaż walut obcych .....	196
3.2. Sprzedaż gospodarstwa rolnego .....	197
3.3. Sprzedaż byłemu właścicielowi (użytkownikowi wieczystemu) nieruchomości wyłączonej .....	203
3.4. Sprzedaż budynku mieszkalnego oraz niektórych typów praw mieszkaniowych .....	207
3.5. Zamiana budynku, lokalu lub prawa do lokalu między osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej na zasadach określonych w przepisach o podatku od spadków i darowizn .....	210
3.6. Sprzedaż rzeczy ruchomych o wartości poniżej 1000 zł .....	211
3.7. Sprzedaż bonów i obligacji skarbowych .....	212
3.8. Sprzedaż bonów pieniężnych Narodowego Banku Polskiego .....	214
3.9. Sprzedaż praw majątkowych będących instrumentami finansowymi ....	215
3.10. Sprzedaż towarów giełdowych na giełdach towarowych .....	220
3.11. Zbycie akcji i udziałów przez Bank Gospodarstwa Krajowego .....	221
3.12. Pożyczki .....	222
3.13. Ustanowienie hipoteki .....	231
3.14. Sprzedaż nieruchomości położonych na byłym terytorium RP .....	235
3.15. Zbycie kopalni .....	237
4. Zwolnienia na podstawie przepisów innych niż ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych .....	238

## Rozdział 7

<b>Wyłączenia od podatku od towarów i usług .....</b>	<b>249</b>
1. Zakres wyłączeń od podatku od towarów i usług .....	249
2. Zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części .....	250
3. Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy .....	261

## Rozdział 8

<b>Zwolnienia od podatku od towarów i usług .....</b>	<b>265</b>
1. Zwolnienia przedmiotowe .....	265
1.1. Towary używane będące ruchomościami .....	266
1.2. Produkty rolne pochodzące z własnej działalności rolniczej .....	269
1.3. Znaczkę pocztowe i inne znaki tego typu .....	270
1.4. Nieruchomości .....	270
1.5. Budynki, budowle lub ich części .....	272
1.6. Usługi w zakresie finansów .....	278
2. Zwolnienie podmiotowe .....	284
3. Wpływ zwolnień w podatku od towarów i usług a kupno towarów w Internecie .....	286
4. Zwolnienie na podstawie przepisów prawa krajowego, które pozostaje niezgodne z prawem unijnym .....	287

5. Skutki wystawienia faktury w odniesieniu do czynności zwolnionej lub wyłączonej z opodatkowania podatkiem od towarów i usług ..... 288

## **Rozdział 9**

### **Problemy z ustaleniem granicy między obrotem nieprofesjonalnym**

#### **a profesjonalnym na tle wybranych przykładów ..... 292**

1. Sprzedaż lub zamiana nieruchomości oraz praw rzeczowych związanych z nieruchomością ..... 292
  - 1.1. Uwagi ogólne ..... 292
  - 1.2. Sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład majątku prywatnego .... 293
  - 1.3. Sprzedaż nieruchomości zwolniona z podatku od towarów i usług ..... 295
  - 1.4. Sprzedaż nieruchomości częściowo zwolniona z podatku od towarów i usług ..... 297
  - 1.5. Sprzedaż udziału we własności nieruchomości lub w prawie użytkowania wieczystego ..... 299
2. Sprzedaż udziałów i akcji w spółkach handlowych ..... 300
3. Problem identyfikacji czynności związanych z działalnością gospodarczą na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ..... 302

#### **Literatura ..... 315**

#### **O autorach ..... 325**

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- druga dyrektywa – druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji legislacji Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i procedury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1303)
- dyrektywa 69/335/EWG – dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 249 z 28.10.1969, s. 25, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 11)
- dyrektywa 85/303/EWG – dyrektywa Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. zmieniająca dyrektywę 69/335/EWG dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 156 z 15.06.1985, s. 23; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 122)
- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- dyrektywa 2008/7/WE – dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, z późn. zm.)
- EKPC – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.m. – ustawa z dnia 18 września 2001 r. – Kodeks morski (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 66)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- Konstytucja PRL – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 z późn. zm.)



- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- konwencja wiedeńska – Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
- nowela z dnia 16 listopada 2006 r. – ustawa 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 z późn. zm.)
- nowela z dnia 22 stycznia 2010 r. – ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 44, poz. 251)
- nowela z dnia 22 stycznia 2015 r. – ustawa z dnia 22 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o funkcjonowaniu górnictwa węgla kamiennego w latach 2008–2015 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 143)
- nowela z dnia 25 czerwca 2015 r. – ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1045)
- nowela z dnia 7 listopada 2008 r. – ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 209, poz. 1319)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- pierwsza dyrektywa – pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, z późn. zm.)
- p.o.ś. – ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 672 z późn. zm.)
- pr. bank. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.)
- pr. dew. – ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 826 z późn. zm.)
- pr. spółdz. – ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 21)
- r.o.s. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 34, poz. 161 z późn. zm.)
- Statut TSUE – tekst skonsolidowany załączony do Protokołu (nr 3) w sprawie statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w brzmieniu nadanym rozporządzeniem (UE, Euratom) Parlamentu Europejskiego i Rady nr 741/2012 z dnia 11 sierpnia 2012 r. (Dz. Urz. UE L 228 z 23.08.2012, s. 1)
- szósta dyrektywa – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)

- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)
- Traktat akcesyjny – Traktat podpisany w dniu 16 kwietnia 2003 r. między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm.)
- TUE – Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 13)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE L 321E z 29.12.2006, s. 37)
- u.d.p.p.w. – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 239 z późn. zm.)
- u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.)
- u.g.n.r.SP – ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1014 z późn. zm.)
- u.g.t. – ustawa z dnia 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 719 z późn. zm.)
- u.k.w.h. – ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotecę (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 790)
- u.o.i.f. – ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 94 z późn. zm.)
- u.o.s. z 1975 r. – ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.)

u.p.d.o.f.	–	ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.r.	–	ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 617)
u.p.s.d.	–	ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)
u.p.t.u.	–	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	–	ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11 poz. 50 z późn. zm.)
u.r.o.n.	–	ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 127, poz. 721 z późn. zm.)
u.r.p.d.r.	–	ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1090 z późn. zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
u.s.m.	–	ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1222 z późn. zm.)
u.s.p.k.k.	–	ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1169 z późn. zm.)
ustawa o BFG	–	ustawa z dnia 14 grudnia 1994 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1866 z późn. zm.)
ustawa o BGK	–	ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o Banku Gospodarstwa Krajowego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 510 z późn. zm.)
ustawa o FŻŚ	–	ustawa z dnia 28 października 2002 r. o Funduszu Żeglugi Śródlądowej i Funduszu Rezerwowym (Dz. U. Nr 199, poz. 1672 z późn. zm.)
ustawa o NBP	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 908 z późn. zm.)

## **Czasopisma, dzienniki urzędowe, zbiory orzeczeń**

CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U.	–	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. MF	–	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Finansów
Dz. Urz. NBP	–	Dziennik Urzędowy Narodowego Banku Polskiego
Dz. Urz. WE/UE	–	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich/Unii Europejskiej
EP	–	Edukacja Prawnicza

---

EPS	-	Europejski Przegład Sądowy
M.P.	-	Monitor Polski
OTK	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy. Seria A
PiP	-	Państwo i Prawo
POP	-	Przegład Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	-	Przegład Podatkowy
RPEiS	-	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
St. Pr.-Ek.	-	Studia Prawno-Ekonomiczne

**Inne**

ETPC	-	Europejski Trybunał Praw Człowieka
PCC	-	podatek od czynności cywilnoprawnych
TS	-	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1 grudnia 2009 r., wcześniej – Europejski Trybunał Sprawiedliwości)
VAT	-	podatek od towarów i usług



## WSTĘP

Tytuł opracowania wskazuje na podjętą przez autorów próbę ukazania szczególnych związków pomiędzy dwoma podatkami – podatkiem od czynności cywilnoprawnych a VAT. W obowiązującej od dnia 1 stycznia 2001 r. ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.) ustanowiono wyłączenie niektórych czynności cywilnoprawnych od podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie, w jakim są one opodatkowane podatkiem od towarów i usług<sup>1</sup>. Zakres stosowania tej zasady w stosunku do poszczególnych czynności cywilnoprawnych, które mogą być jednocześnie kwalifikowane jako podlegające opodatkowaniu VAT, ewoluuje na przestrzeni lat, choć wskazuje się, że sposób definiowania zdarzeń podlegających opodatkowaniu wyżej wymienionymi podatkami zastosowany we współczesnym prawie polskim będzie miał znaczenie także w przyszłości<sup>2</sup>.

Wprowadzone uregulowanie przemawia za przyjęciem, że to zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług rzutuje na zakres opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jednocześnie w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zawarto wyjaśnienia, co należy rozumieć przez to, że dana czynność jest opodatkowana lub zwolniona z VAT. Aby określić, czy dana czynność cywilnoprawna podlega opodatkowaniu, należy natomiast stwierdzić, czy z tytułu jej dokonania którakolwiek ze stron nie jest opodatkowana lub zwolniona z VAT<sup>3</sup>. Powyżej wymienione wyłączenie z podatku od czynności cywilnoprawnych dotyczy czynności opodatkowanych lub zwolnionych z opodatkowania polskim podatkiem od towarów i usług w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, a także czynności opodatkowanych lub zwolnionych z opodatkowania podatkiem od wartości dodanej pobieranym na podstawie przepisów obowiązujących w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz w Islandii, Norwegii, Lichtensteinie. Wskazuje na to brzmienie wprowadzonej do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych definicji pojęcia podatku od towarów i usług. Wprowadzając wspomnianą definicję legalną, ustawodawca wyeli-

---

<sup>1</sup> Na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

<sup>2</sup> W. Modzelewski, *Podatki obrotowe (w:) System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 155.

<sup>3</sup> W. Stachurski, *Wyłączenia z opodatkowania (w:) S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2014, s. 143–144.

minował pojawiające się w praktyce wątpliwości, czy wyłączenie podatkowe, o którym mowa w art. 2 pkt 4 u.p.c.c., dotyczy czynności cywilnoprawnych „objętych” polskim podatkiem od towarów i usług, czy także podatkiem od wartości dodanej obowiązującym w innych państwach Unii Europejskiej.

Analiza relacji między podatkiem od czynności cywilnoprawnych a VAT musiała zostać zatem osadzona w kontekście czynności opodatkowanych bądź zwolnionych zarówno w rozumieniu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jak również ustawy o podatku od towarów i usług. W związku z tym uznano również za celowe zaprezentowanie obydwu analizowanych podatków ze wskazaniem ich miejsca w polskim systemie prawa podatkowego, głównych zasad i celów, przedmiotu ich regulacji, a także ich relacji z przepisami unijnymi w kontekście zgodności lub niezgodności przepisów unijnych z przepisami wyżej wymienionych ustaw krajowych, jak również zasad prowadzących do harmonizacji systemów krajowych w aktach normatywnych prawa unijnego. Niezbędne okazało się przy tym dokonanie wykładni niektórych przepisów prawa unijnego, a także prawa krajowego, co nie jest zadaniem łatwym, ponieważ specyficzne problemy stwarza zarówno wykładnia prawa krajowego, szczególnie w zakresie problematyki powiązanej z prawem unijnym, jak i wykładnia prawa unijnego, zwłaszcza ta prowadzona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>4</sup>. Analiza relacji między podatkiem od czynności cywilnoprawnych a VAT została przy tym poprzedzona omówieniem kluczowych kwestii dotyczących znaczenia prawa europejskiego w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego.

Książka jest opracowaniem zbiorowym autorów, którzy są sędziami i orzekają w Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, a przy tym są autorami lub współautorami publikacji z różnych dziedzin prawa (monografie, komentarzy, artykułów, glos), w tym również z zakresu prawa podatkowego i procedur podatkowych, jak również zajmują się działalnością naukową i popularyzatorską. Każdy z autorów w odniesieniu do prezentowanych w poszczególnych częściach opracowania poglądów prezentuje własny punkt widzenia, przedstawiając jednocześnie stanowisko doktryny i judykatury. Wydawnictwo i autorzy wyrażają przekonanie, że niniejsze opracowanie będzie stanowiło istotny głos w dyskusji toczącej się wokół wyżej wymienionych instytucji omawianych podatków, którą od lat prowadzą w ramach swojej działalności zawodowej sędziowie, adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, pracownicy organów podatkowych i skarbowych, ale również pracownicy nauki, studenci wydziałów prawa oraz wszyscy zainteresowani tym działem prawa.

W książce uwzględniono stan prawny na dzień 1 czerwca 2016 r.

*Autorzy*

---

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Wstęp (w:) Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański, Warszawa 2016, s. 17.

## Rozdział 1

# ZNACZENIE PRAWA EUROPEJSKIEGO W KSZTAŁTOWANIU KRAJOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO<sup>1</sup>

## 1. Multicentryczność jako paradygmat współczesnych systemów prawnych

Prawno-instytucjonalne funkcjonowanie Unii Europejskiej, której Polska jest państwem członkowskim, wygenerowało unikatowy na skalę światową fenomen multicentryczności lub, inaczej, wielopłaszczyznowej policentryczności systemu prawa. Multicentryczność rozumiana jako podział kompetencji *quo ad usum* pomiędzy organy krajowe i unijne wynika z przyjęcia zasady supremacji prawa unijnego oraz prymatu zasady skuteczności (*effet utile*) tegoż prawa w stosunku do krajowych porządków prawnych. Zjawisko to jest widoczne w działalności podmiotów stosujących prawo, i to w szczególności w sprawach, w których rozstrzygnięcia dotyczą realizacji podstawowych swobód unijnych, w tym w szczególności – co jest niezwykle istotne z perspektywy niniejszego opracowania – swobody przepływu kapitału, usług i towarów.

Funkcjonowanie systemu multicentrycznego opiera się na logice odmiennej od tej przyjmowanej zarówno na gruncie systemów państw członkowskich, jak i w obrębie samego prawa unijnego, którego hierarchia źródeł prawa, zagadnienia walidacyjne czy też hierarchia organów stosujących prawo stanowią nadal ważne kwestie badawcze<sup>2</sup>. Powyższe pociąga za sobą zmianę paradygmatu rozumienia i funkcjonowania prawa jako systemu, zwłaszcza w jego strukturze pionowej. Rewizji poddawany jest pogląd o monistycznym sposobie przedstawiania systemu prawa przez Hansa Kelsena czy

---

<sup>1</sup> Rozdział jest współautorstwa B. Wojciechowskiego oraz M. Zirk-Sadowskiego. W odniesieniu do pierwszego z autorów tekst stanowi realizację grantu Narodowego Centrum Nauki nr DEC-2013/11/B/H55/04156.

<sup>2</sup> Na kwestię niejednoznaczności hierarchii źródeł prawa unijnego zwrócił jednak ostatnio uwagę m.in. A. Calus, *Hierarchia w prawie Unii Europejskiej* (w:) *Współczesne wyzwania europejskiej przestrzeni prawnej. Księga pamiątkowa dla uczczenia 70. urodzin Profesora Eugeniusza Piątka*, red. A. Łazowski, R. Ostrihansky, Kraków 2005, s. 47–56.



Herberta L.A. Harta na rzecz multicytrycznego<sup>3</sup> czy wręcz globalnego systemu praw<sup>4</sup>. Okazuje się bowiem, że klasyczne dynamiczno-styczne powiązania między normami nie są wystarczająco adekwatne do opisu aktualnego systemu prawa (systemów prawa), i to zarówno w odniesieniu do rekonstrukcji typów systemów, jak i systemu konkretnego. Wynika to przede wszystkim z wyłonienia się w ostatnich latach wielu różnych i względnie niezależnych ośrodków prawotwórczych. W tym kontekście można mówić o multicytryczności systemu prawa przez pryzmat „geometrii trzech płaszczyzn”<sup>5</sup>: prawa krajowego, unijnego oraz prawa tworzonego w ramach systemu Rady Europy.

Jak zatem trafnie zauważa Wiesław Lang, w przypadku multicytryczności mamy do czynienia z występowaniem „w jednym porządku prawnym wielu równorzędnych źródeł prawa nie tworzących układu hierarchicznego (hierarchii norm)”<sup>6</sup>. Tymczasem do tej pory powszechnie akceptowana była teza o hierarchicznym, piramidalnym uporządkowaniu systemu prawa<sup>7</sup>. Najogólniej mówiąc, w systemie monocentrycznym norma wyższego rzędu stanowi podstawę obowiązywania normy niższego rzędu, o ile została ustanowiona przez organ do tego kompetentny na podstawie normy wyższej (powiązania dynamiczne wskazujące na zależności instytucjonalno-prawotwórcze) oraz norma niższa jest powiązana z wyższą, jak twierdzenie szczegółowe z ogólnym (powiązania statyczne wskazujące na zależności w obowiązywaniu normy z uwagi na jej treść). Nie oznacza to oczywiście, że tego typu powiązania nie występują obecnie, lecz raczej że nie wszystkie relacje między normami da się uporządkować w oczywisty

<sup>3</sup> G. Falkner, M. Hartlapp, S. Leiber, O. Treib, *Democracy, Social Dialogue and Citizenship in the European Multi-level System*, paper for the 1<sup>st</sup> Pan-European Conference on European Union Politics, Bordeaux 26–28 September 2002, <http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/socialeurope/downloads/BordeauxCitizenship.pdf>; W. Kerber, *An International Multi-Level System of Competition Laws: Federalism in Antitrust*, German Working Papers in Law and Economics 2003, nr 1. Pojęcie multicytryczności systemu prawa wprowadziła E. Łętowska, *Multicytryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005, z. 4, s. 3–10; też, *Między Scyllą a Charybdą – sędzia polski między Strasburgiem i Luksemburgiem*, EPS 2005, nr 1, s. 3–10. Jak zauważa autorka, wstąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało, że inaczej postrzegane jest uczestniczenie obywateli i organów władzy publicznej w kulturze prawnej i co wprost zauważalne, że *corpus iuris polonicum* stał się genetycznie niejednorodny, ponieważ obejmuje system prawa narodowego oraz *acquis communautaire*.

<sup>4</sup> Zob. m.in. M. van de Kerchove, F. Ost, *Legal System. Between Order and Disorder*, London 1994, *passim*; R. Voigt, *Globalisierung des Rechts, Entsteht eine „dritte Rechtsordnung“?* (w:) *Globalisierung des Rechts*, red. R. Voigt, Baden-Baden 1999, s. 13 i n.; W. Cyrul, B. Brożek, *Globalny system prawa*, *Studia z filozofii prawa* 2003, t. 2, s. 94–109. Globalny system rozumiany jest jako pluralistyczna koncepcja prawa, w którym kilka systemów prawnych koegzystuje w tym samym momencie. Na temat pluralistycznej koncepcji prawa pisał N. McCormick, *Questioning Sovereignty. Law, State, and Nation in the European Commonwealth*, New York 2001, s. 94 i 115.

<sup>5</sup> Sformułowanie użyte przez M. Safjana podczas Konferencji „Pozycja sądów konstytucyjnych w następstwie integracji z UE”, Bleda – Słowenia 30 IX–2 X 2004, cyt. za: P. Mikłaszewicz, *Pozycja sądów konstytucyjnych w następstwie integracji z Unią Europejską (Konferencja w Bledzie – Słowenia 30 IX–2 X 2004)*, PiP 2005, z. 3, s. 120. Zob. również A. Kustra, *Wokół problemu multicytryczności systemu prawa*, PiP 2006, z. 7, s. 87 i n.

<sup>6</sup> W. Lang, *Wokół problemu „multicytryczności systemu prawa”*, PiP 2005, z. 7, s. 95.

<sup>7</sup> W literaturze przedmiotu hierarchia przedstawiana jest w postaci relacji porządkującej zbiór, przy czym chodzi o relacje hierarchicznej nadrzędności i równorzędności. Zob. szerzej K. Pleszka, *Hierarchia w systemie prawa*, Kraków 1986, rozdz. 4.

wertykalny bądź horyzontalny sposób, gdyż są one współcześnie zastępowane przez tzw. cyrkularną lub zapętloną hierarchię norm<sup>8</sup>.

Należy zauważyć, że choć zjawisko multicentryzmu samo w sobie nie determinuje kolizji norm, to niewątpliwie ryzyko takich kolizji w układzie multicentrycznym jest większe niż w układzie monocentrycznym<sup>9</sup>. Chodzi tutaj nade wszystko o aspekt stosowania prawa, który wiąże się ze sporami kompetencyjnymi, czyli o wzajemną rywalizację wielu centrów decyzyjnych występujących na wyróżnionych powyżej płaszczyznach. Multicentryczność wymaga bowiem zaakceptowania faktu, że organy zewnętrzne względem krajowych mogą w sposób wiążący podejmować skuteczne decyzje dotyczące stosowania i interpretowania prawa na terenie danego kraju. Innymi słowy, w związku z procesem integracji europejskiej w wymiarze prawnym, chociaż mamy do czynienia z jednym porządkiem prawnym określonego państwa członkowskiego, to jednak ma on charakter multicentryczny w tym sensie, że w jego ramach dochodzi do podziału kompetencji *quoad usum* między organy krajowe i unijne<sup>10</sup>. Stosowanie prawa unijnego – w myśl zasady dualizmu – odbywa się na dwóch płaszczyznach: krajowej, gdzie procesu tego dokonują według autonomicznych procedur sądy państw członkowskich, i ponadnarodowej, z udziałem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że to właśnie sądy krajowe stosują prawo unijne w konkretnych i indywidualnych przypadkach – we wspomnianych tzw. sprawach unijnych. To one są zatem organami najbliższymi codzienności prawnej obywateli Unii i zapewniają jednostkom ochronę ich praw i roszczeń wynikających z prawa unijnego. Z tego powodu sędziów krajowych określa się nieraz mianem „pierwotnych sędziów unijnych” (*primary European judges*). Sądy krajowe bezpośrednio stosują niektóre postanowienia prawa unijnego (w szczególności unijne prawo pierwotne i rozporządzenia), w zgodzie z prawem unijnym interpretują ustawodawstwo krajowe, a w pewnych sytuacjach opierają swoje wyroki nawet na, mających mieć z zasady skutek pośredni, zapisach unijnych dyrektyw. W efekcie również i je próbuje się zaliczać do sądów Unii Europejskiej, chociaż już może nie tyle *sensu stricto*, ile *largo*.

Sądowe organy unijne są natomiast właściwe wyłącznie w sprawach określonych przepisami traktatowymi, a przez swoje *case law* tworzą standardy stosowania prawa dla siebie samych oraz na potrzeby sądów krajowych. Za sądy *stricte* unijne należałoby uważać Trybunał Sprawiedliwości, Sąd oraz tzw. sądy wyspecjalizowane, które wszystkie razem określane są mianem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przed

---

<sup>8</sup> M. van de Kerchove, F. Ost, *Legal System...*, s. 69. F. Ost uważa, że zapętlona hierarchia to interakcja między poziomami, w której relacje zachodzą we wszystkie strony, tj. poziom najwyższy skierowany jest z powrotem do poziomu niższego, wpływając na niego, a równocześnie sam jest determinowany przez tenże poziom najniższy.

<sup>9</sup> W. Lang, *Wokół problemu...*, s. 97; A. Kustra, *Wokół problemu...*, s. 91.

<sup>10</sup> E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa...*, s. 6 i n.

„Publikacja stanowi cenne opracowanie będące wielopłaszczyznową analizą badawczą z zakresu prawa podatkowego. Przedmiotem opracowania są korelacje zachodzące pomiędzy podatkiem od czynności cywilnoprawnych i podatkiem od towarów i usług. Jest to interesująco przeprowadzona analiza, wbrew pozorom, trudnych zagadnień, wsparta orzecznictwem sądów administracyjnych. Ponadto monografia jest wzbogacona interesującymi odniesieniami do prawa unijnego, jak również do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Niewątpliwie nowatorskie ujęcie problematyki jest również efektem bogatego doświadczenia teoretycznego i orzeczniczego Autorów. Ze względu na wysokie walory merytoryczne i analityczne prezentowana monografia będzie stanowiła wartościowy wkład w doktrynę prawa podatkowego”.

*Dr hab. Dominik Jan Gajewski*

W książce zwrócono szczególną uwagę na najczęściej pojawiające się wątpliwości dotyczące stosowania podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od towarów i usług zarówno na gruncie prawa polskiego, jak i unijnego. Autorzy starają się odpowiedzieć na pytanie, jakie transakcje związane z dokonywaniem obrotu składnikami majątkowymi podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a jakie należy rozpoznawać jako dostawę towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Opracowanie, oprócz ogólnej charakterystyki podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od towarów i usług, zawiera omówienie m.in. takich zagadnień jak:

- wyłączenia i zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych,
- wyłączenia i zwolnienia od podatku od towarów i usług,
- problemy z ustaleniem granicy między obrotem nieprofesjonalnym a profesjonalnym.

Publikacja skierowana jest do doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów specjalizujących się w sprawach podatkowych, urzędników organów podatkowych, a także sędziów sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatkowych.

## „Przeгляд Podatkowy” świętuje jubileusz 25-lecia istnienia!

Już od ćwierć wieku dostarcza Czytelnikom informację podatkową najwyższej jakości.

**PRZEGLĄD** 25  
**PODATKOWY** lat



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01  
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL  
WWW.PROFINFO.PL

