

WOJCIECH GONET

gonetw@interia.pl

*Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego – w poszukiwaniu optymalnych regulacji prawnych*

---

Taxation of Ownership Transfer of Property, Perpetual Usufruct Right to Land, Co-Operative Ownership  
Right to Residential Premises – in Quest for Optimal Legal Regulations

**Słowa kluczowe:** podatek; nieruchomości; przeniesienie własności

**Keywords:** tax; property; ownership transfer

**Kod JEL:** K34

### **Wstęp**

Przeniesienie własności nieruchomości obejmuje m.in. umowy: sprzedaży nieruchomości, darowizny, przewłaszczenia na zabezpieczenie, dożywocia, zniesienia współwłasności, wniesienia nieruchomości jako aportu do spółki, działu spadku, w skład którego wchodzi nieruchomość. Przeniesienie własności nieruchomości jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług jako dostawa towaru, podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz podatkiem do spadków i darowizn.

Celem artykułu jest analiza, w jakim zakresie wyżej wymienione ustawy kompleksowo regulują przeniesienie własności nieruchomości, tzn. czy jest spełniona zasada powszechności opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości, prawa

użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczych własnościowych praw do lokali. Ponadto celem opracowania jest zbadanie, czy w zakresie opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości konieczna jest reforma czy też wystarczające są zmiany dostosowawcze obecnych rozwiązań prawnych oraz wpływ tych zmian dla budżetu państwa, społeczeństwa i gospodarki.

### **1. Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego<sup>1</sup>**

Przepis art. 1 ust. 1–3 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: u.p.c.c.) stanowi, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają m.in.: umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, 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, umowy spółki i ich zmiany. Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlega powiernicze nabycie nieruchomości w zakresie nabycia przez powiernika nieruchomości, a przeniesienie przez powiernika własności nieruchomości w wykonaniu zlecenia powierniczego na dającego zlecenie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych [Mucha (red.), 2015, s. 33]<sup>2</sup>. Zakresem przedmiotowym u.p.c.c. nie jest objęta umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie nieruchomości, umowa przekazania nieruchomości na podstawie art. 902<sup>1</sup>–902<sup>2</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.), umowa przeniesienia własności nieruchomości w celu zwolnienia się ze zobowiązania w trybie art. 453 k.c., odpłatne umowy podziału majątku wspólnego pomiędzy małżonkami po ustanowieniu rozdzielności majątkowej oraz pomiędzy byłymi małżonkami po rozwodzie, co oznacza, że umowy te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych [Mucha (red.), 2015, s. 34]<sup>3</sup>. W sytuacji przekazania nieruchomości na podstawie art. 902<sup>1</sup>–902<sup>2</sup> k.c. gminie, tzn. jednostce samorządu terytorialnego czy też Skarbowi Państwa, umowy te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, także ze względu na zwolnienie podmiotowe gmin i Skarbu Państwa jako stron umowy na podstawie art. 8 pkt. 4–5 u.p.c.c. Wniesienie do spółki kapitałowej lub osobowej jako aportu nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

<sup>1</sup> W dalszej części tekstu słowo ‘nieruchomość’ będzie używane jako wspólne, skrócone określenie w sensie podatkowym dla prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego i użytkowego, o ile z tekstu nie będzie wynikać co innego.

<sup>2</sup> Por. także: [Interpretacja indywidualna nr ITPB2/436-196/12/TJ].

<sup>3</sup> Por. także: [Interpretacja indywidualna nr 436-8/05; Interpretacja indywidualna nr 1472/SPC/436/6/2005/BAP].

Podatkowi w takich przypadkach podlega umowa spółki (wniesienie wkładu) lub jej zmiana (podwyższenie wkładu lub kapitału zakładowego), przy czym strony umowy spółki lub zmiany umowy spółki swobodnie mogą określić, jaka część wkładu (w postaci nieruchomości o wartości, np. 1 mln zł) zostanie przeznaczona na objęcie np. 100 udziałów o wartości 50 zł każdy, tj. o łącznej wartości 5000 zł, a nadwyżka w kwocie 995 tys. zł zostanie przelana do kapitału zapasowego, w efekcie czego podatek od czynności cywilnoprawnych płacony jest od kwoty 5000 zł, pomniejszonej o takse notarialną z VAT, opłaty sądowe i koszty ogłoszeń w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym” (art. 6 ust. 9 pkt. 1–3 u.p.c.c.). Przepisy u.p.c.c. zawierają szereg zwolnień od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości, np. zawartych w: art. 2 pkt 3 u.p.c.c., art. 2 pkt 1 lit. g–h u.p.c.c., art. 2 pkt 2 u.p.c.c., art. 2 pkt 2a u.p.c.c., art. 9 pkt 2 u.p.c.c., art. 9 pkt 3 u.p.c.c., art. 9 pkt 4 u.p.c.c., art. 9 pkt 5 u.p.c.c., art. 9 pkt 15 u.p.c.c.

Przepis art. 2 pkt 4 u.p.c.c. stanowi, że nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest: opodatkowana podatkiem od towarów i usług, zwolniona z podatku od towarów i usług (z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość 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 bądź udział w tych prawach. Przepis art. 2 pkt 4 u.p.c.c. określa relacje pomiędzy opodatkowaniem przeniesienia własności nieruchomości podatkiem od towarów i usług a podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (dalej: u.p.t.u.) jest nadrzędna w stosunku do u.p.c.c., co oznacza, że w pierwszej kolejności należy badać, czy umowa przeniesienia własności nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (dalej: VAT), tzn. stanowi odpłatną dostawę w rozumieniu art. 5, art. 7 ust. 1 u.p.t.u. lub nieodpłatną dostawę towarów w znaczeniu art. 7 ust. 2 u.p.t.u. W zakresie pojęć odpłatnej i nieodpłatnej dostawy towarów mieszczą się m.in. umowy: sprzedaży, zamiany, przewłaszczenia na zabezpieczenie, zniesienia współwłasności w przypadku, gdy dotychczasowy współwłaściciel nabywa większy udział niż dotychczas [Brzeszczyńska, 2014, s. 458]<sup>4</sup>, darowizny, przekazania nieruchomości na podstawie art. 902<sup>1</sup>–902<sup>2</sup> k.c., wniesienia aportu nieruchomości do spółki, przeniesienia własności nieruchomości w celu zwolnienia się ze zobowiązania w trybie art. 453 k.c., wypłata dywidendy w postaci rzeczowej, np. nieruchomości [Brzeszczyńska, 2014, s. 458–459]<sup>5</sup>. Dostawę towa-

<sup>4</sup> Przy czym nie jest to pogląd autorki, lecz wynika to z powołanej interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 grudnia 2010 r. [nr ILPP2/443-1499/10-6/BA]. Z tej interpretacji wynika, że w przypadku podziału nieruchomości zgodnie z dotychczasowymi udziałami współwłaścicieli bez spłat i dopłat zniesienie współwłasności nie podlega podatkowi od towarów i usług.

<sup>5</sup> Por. także: [Interpretacja indywidualna nr IPPP1-443-1173/10-3/PR; Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 września 2012 r.; Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r.].

rów, będących m.in. spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu i prawem użytkowania wieczystego gruntu, określają przepisy art. 7 ust. 1 pkt. 5–7 u.p.t.u.

Nie podlega VAT przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na rzecz dotychczasowego użytkownika wieczystego czy też sprzedaż prawa użytkowania wieczystego gruntu na rzecz dotychczasowego użytkownika wieczystego [Brzeszczyńska, 2014, s. 446–447]<sup>6</sup>. Trudności interpretacyjne występują w przypadku opodatkowania VAT-em sprzedaży udziału we własności nieruchomości, prawie użytkowania wieczystego gruntu i w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego lub użytkowego. Przepisy u.p.t.u. nie posługują się pojęciem udziału w rzeczy, lecz częścią rzeczy (art. 2 ust. 6 u.p.t.u.). W przepisie art. 2 ust. 6 u.p.t.u. mowa jest o towarach, przez które rozumie się rzeczy oraz ich części. Przepis art. 7 ust. 1 u.p.t.u. stanowi, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., tj. odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W literaturze przedmiotu słusznie wskazuje się, że przepisy art. 2 ust. 6 i art. 7 ust. 1 u.p.t.u. należy odczytywać łącznie [Brzeszczyńska, 2014, s. 457] i sprzedaż udziału w nieruchomości, prawie użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego lub użytkowego uznać za dostawę towarów, a nie za świadczenie usług. Taki pogląd został wyrażony również w nowszym orzecznictwie, dotyczącym sprzedaży udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków<sup>7</sup>.

Nie podlega podatkowi VAT umorzenie udziałów/akcji w spółce z o.o./akcyjnej za wynagrodzeniem w formie rzeczowej, np. nieruchomości<sup>8</sup>. Zwolnione są od podatku VAT m.in.: dostawa terenów niezabudowanych, innych niż tereny budowlane (art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u.), przy czym definicja terenów budowlanych zawarta jest w art. 2 pkt 33 u.p.t.u., oraz dostawy budynków, budowli lub ich części na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. i art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. w zw. z art. 43 ust. 7a u.p.t.u. Podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku VAT wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części podatkiem VAT na warunkach określonych w art. 43 ust. 10 i 11 u.p.t.u.

Zakres zwolnienia od podatku od towarów i usług przeniesienia własności nieruchomości gruntowych dotyczy m.in. nieruchomości leśnych, rolnych, które w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego nie są przeznaczone pod zabudowę

<sup>6</sup> Por. także: [Interpretacja indywidualna nr IPPP1-443-572/10-2/JL; Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r.].

<sup>7</sup> Por. [Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r.]. Odmienny pogląd, wskazujący, że sprzedaż udziału w nieruchomości stanowi świadczenie usług, został wyrażony w wyrokach: [NSA z dnia 1 października 2008 r.; WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2010 r.; WSA w Warszawie z dnia 30 marca 2010 r.].

<sup>8</sup> Takie jest dominujące orzecznictwo [np. Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r.; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2014 r.]. Odmienny pogląd, wskazujący, że umorzenie udziałów w zamian za przekazanie nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, został wyrażony w wyroku WSA w Poznaniu [z dnia 4 stycznia 2013 r.].

lub w zakresie których nie została wydana decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu. Praktyczne problemy występują w przypadkach przeniesienia własności nieruchomości gruntowych, które w części w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego są przeznaczone pod zabudowę lub co do których części została wydana decyzja o warunkach zabudowy. W piśmiennictwie wyrażany jest słuszny pogląd, że wystarczy, aby część gruntu była w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego przeznaczona pod zabudowę lub by była objęta decyzją o warunkach zabudowy, aby przeniesienie własności całej nieruchomości gruntowej (dostawa) było opodatkowane podatkiem od towarów i usług [Brzeszczyńska, 2014, s. 552]. W interpretacjach indywidualnych wyrażany jest odmienny pogląd, że należy dokonać podziału działek na części opodatkowane podatkiem VAT oraz na części zwolnione od tego podatku.

Podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem (art. 1 ust. 1 pkt. 1–4 u.p.s.d.<sup>9</sup>): dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Przeniesienie własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego na podstawie tytułów wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt. 1–4 u.p.s.d. podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, o ile to przeniesienie nie jest objęte jednym z licznych zwolnień zawartych np. w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., art. 4 ust. 1 pkt 8 u.p.s.d., art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d., art. 4a u.p.s.d., art. 16 u.p.s.d.

Zakresem przedmiotowym podatku od spadków i darowizn nie są objęte nieodpłatne umowy podziału majątku wspólnego pomiędzy małżonkami po ustanowieniu rozdzielności majątkowej oraz pomiędzy byłymi małżonkami po rozwodzie. Ze względu na szerokie zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości w drodze dziedziczenia, darowizny, nieodpłatnego zniesienia współwłasności (wyrażone w art. 4a u.p.s.d.) opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn w praktyce dotyczy nabycia nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczych własnościowych praw do lokali przez osoby będące teściami, zięciami, synowymi oraz osobami należącymi do II i III grupy podatkowej, określonej w art. 14 ust. 3 pkt. 2–3 u.p.s.d.

Mimo że opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego, spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych i użytkowych poddane jest regulacji trzech ustaw: u.p.c.c., u.p.t.u. i u.p.s.d., to wiele ze wskazanych umów przeniesienia własności nie podlega opodatkowaniu według żadnej z tych trzech ustaw. Wynika to:

<sup>9</sup> [Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.].

- z woli ustawodawcy, tj. szerokiego zakresu zwolnień zawartych w każdej z tych trzech ustaw, przy czym najszerszy w praktyce zakres zwolnień przeniesienia własności nieruchomości dotyczy u.p.s.d., co wynika z art. 4a u.p.s.d.,
- niedbałości ustawodawcy, który wąsko określił zakres przedmiotowy umów przeniesienia własności nieruchomości, jakie podlegają opodatkowaniu według danej ustawy, przy czym najszerszy zakres przedmiotowy umów przeniesienia własności nieruchomości, jakie podlegają opodatkowaniu, został określony w u.p.t.u.

Rozwój gospodarczy powoduje powstanie nowych nienazwanych umów przeniesienia własności nieruchomości. Szczegółowe przepisy u.p.c.c. i u.p.s.d., wskazujące, jakie czynności prawne, mające za przedmiot nieruchomość, prawo użytkowania wieczystego gruntu czy też spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, podlegają opodatkowaniu według tych ustaw, powodują, że nowe umowy nienazwane, dotyczące przeniesienia własności nieruchomości, nie podlegają opodatkowaniu według u.p.c.c. i u.p.s.d. Inaczej jest w przypadku u.p.t.u., która posługuje się szerokim pojęciem „dostawa”, mieszczącym w swym zakresie zarówno znane ustawodawcy w trakcie tworzenia u.p.t.u. umowy przeniesienia własności nieruchomości, jak i nowe umowy nieznanne w okresie powstawania u.p.t.u. Ustawodawca zapewne jest świadomy funkcjonowania w obrocie gospodarczym umów przeniesienia własności nieruchomości, które nie są objęte zakresem przedmiotowym u.p.c.c. i u.p.s.d., ale przy kolejnych nowelizacjach nie dąży do poszerzenia zakresu przedmiotowego tych ustaw i objęcia zakresem opodatkowania u.p.c.c. i u.p.s.d. nowych umów. W przypadku przeniesienia własności nieruchomości nie jest spełniona zasada powszechności opodatkowania, skoro znaczna część umów przenoszących własność nieruchomości nie podlega żadnemu opodatkowaniu. Takie rozwiązanie jest niewątpliwie korzystne dla podatników, lecz jest niekorzystne dla budżetu państwa lub budżetów gmin.

## **2. Kierunki zmian opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu i spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych i użytkowych**

Rozważyć należy, czy celowe jest wprowadzanie jakichkolwiek zmian w zakresie opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości w szczególności, tzn. czy trzeba dążyć do zapewnienia zasady powszechności opodatkowania tych umów. Stan prawny, jaki w tym zakresie istnieje, funkcjonuje od dłuższego czasu i ustawodawca dotychczas nie dążył poza u.p.t.u. do upowszechnienia opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości. Odpłatne nabycie nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczych własnościowych praw do lokalu mieszkalnego lub użytkowego są znacznym wydatkiem zarówno dla osób fizycznych, prawnych, jak i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Możliwość zawarcia wybranych umów, na podstawie których nabywa się własność nieruchomości,

nie ponosząc żadnych ciężarów podatkowych, jest korzystna dla podatników. Skoro ktoś się decyduje na znaczny wydatek i odpłatne nabycie nieruchomości czy też na nieodpłatne nabycie nieruchomości, to powinien zapłacić podatek nawet gdyby miał on być stosunkowo niewielki w porównaniu do wartości nieruchomości. W okresie rosnących potrzeb społeczeństwa, wzrastającej liczby i zakresu zadań publicznych, a w konsekwencji rosnących wydatków publicznych, dywersyfikacja źródeł dochodów budżetowych jest jednym ze sposobów znalezienia środków finansowych na realizację wydatków publicznych.

Można się zastanawiać, czy nie próbować dążyć do objęcia opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości jedną ustawą, np. u.p.t.u. – ze względu na najmniejszy zakres umów przeniesienia własności nieruchomości, które nie są objęte tą ustawą. Przepis art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE [Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r.] umożliwi państwom członkowskim uznanie za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit 2, w szczególności jednej z następujących transakcji: dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nimi gruntu przed pierwszym zasiedleniem, dostawy terenu budowlanego. Gdy państwo członkowskie decyduje się wprowadzić do własnej u.p.t.u. podatnika „okazjonalnego”, to ma prawo wprowadzenia własnych kryteriów, za pomocą których będzie definiować tego podatnika [Brzeszczyńska, 2014, s. 557]. Byłoby to jednak błędne rozwiązanie, gdyż podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa i gminy zostałyby pozbawione części dotychczasowych dochodów z podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn.

Bardziej zasadne byłoby poszerzenie zakresu przedmiotowego u.p.c.c. przez zmianę art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c. i nadanie nowego, następującego brzmienia: „umowy przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych, inne niż wymienione w lit. d–f”. W ten sposób każda umowa przeniesienia własności nieruchomości i rzeczy ruchomych, a także praw (w tym prawa użytkowania wieczystego gruntu i spółdzielczych własnościowych praw do lokali) podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, o ile nie byłaby objęta zwolnieniem wynikającym z dalszych przepisów u.p.c.c. Dla zmniejszenia niezadowolenia społecznego, spowodowanego zwiększeniem zakresu przedmiotowego u.p.c.c., warto byłoby jednocześnie obniżyć stawkę podatku od przeniesienia własności nieruchomości np. do 1,0% lub nawet do 0,5%. W długim okresie wpływy do budżetów gmin z tytułu przeniesienia własności nieruchomości powinny jednak wzrosnąć ze względu na zawieszenie zakresu przedmiotowego.

W kwestii opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości na podstawie u.p.s.d. należałoby zakresem opodatkowania objąć umowy nieodpłatnego podziału majątku wspólnego pomiędzy małżonkami lub byłymi małżonkami oraz zrezygnować ze zwolnienia z art. 4a, przy jednoczesnej zmianie wysokości stawki podatkowej dla wszystkich grup podatkowych od nabycia nieruchomości, ruchomości w drodze dziedziczenia, darowizny, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, nieodpłatnego

podziału majątku wspólnego zasiedzenia itp., na poziomie stawek jak w u.p.c.c. W ten sposób by wyeliminowano m.in. pozorne umowy darowizny, nieodpłatnego zniesienia współwłasności pomiędzy osobami wymienionymi w art. 4a u.p.s.d., aby uniknąć płacenia podatku, które faktycznie zawierają umowy sprzedaży lub odpłatne zniesienie współwłasności.

## Podsumowanie

Obowiązujące regulacje prawne dotyczące opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczych własnościowych praw do lokali nie sposób uznać za optymalne m.in. ze względu na ograniczone z tego tytułu dochody budżetu państwa, budżetów gmin, liczne wątpliwości interpretacyjne w zakresie stosowania zwolnień od opodatkowania przeniesienia własności, a także na wysokie stawki podatku od spadków i darowizn płacone przez osoby z grupy II i III, nabywające własność nieruchomości, rzeczy ruchomych i praw majątkowych na podstawie tytułów wymienionych w art. 1 u.p.s.d. Dążenie do upowszechnienia opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego nie wymaga znacznej reformy zasad opodatkowania, tj. wprowadzenia nowych podatków [Brzeziński, 2010, s. 482]. Bardziej zasadne są w tym przypadku zmiany dostosowawcze, tzn. aktualizacja zasad opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości w trzech ustawach: u.p.c.c., u.p.s.d. i u.p.t.u. Chcąc wprowadzić zaproponowane zamiany, należałoby dokonać szczegółowych symulacji (wyliczeń), tzn. ocenić skutki zmian regulacji dla budżetów gmin oraz dla budżetu państwa w przypadku rozszerzenia zakresu podmiotowego pojęcia dostawy według u.p.t.u. i objęcia tym zakresem np. wszystkich umów odpłatnego i nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Mając zamiar wprowadzić zaproponowane zmiany dostosowawcze, należy mieć na uwadze wady tej metody aktualizacji zasad opodatkowania [Brzeziński, 2010, s. 486], tj. wycinkowość, niesterowność zmian systemu podatkowego, negatywne wpływy bieżących czynników (koniunktury gospodarczej, społecznej), których skrajnym skutkiem może być utrudnienie interpretacji przepisów ustaw podatkowych [Brzeziński, 2010, s. 487].

Objęcie zakresem podmiotowym większej niż dotychczas liczby umów przeniesienia własności nieruchomości prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu wraz z rezygnacją z wielu zwolnień zawartych w u.p.c.c. i u.p.s.d., w szczególności wynikających z art. 4a u.p.s.d., przyczyniłoby się do spełnienia zasady powszechności opodatkowania tych czynności. Wraz z poszerzeniem zakresu przedmiotowego przeniesienia własności nieruchomości przez eliminację wielu zwolnień w u.p.c.c. i u.p.s.d. należałoby obniżyć stawki podatkowe od przeniesienia własności nieruchomości w u.p.c.c. i u.p.s.d., tak aby płacony podatek od czynności prawnych, mających za przedmiot nieruchomości, prawo użytkowania

wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu według u.p.c.c. czy u.p.s.d., nie stanowił bariery w zawieraniu umów przeniesienia własności.

Spełnienie zasady powszechności opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości w u.p.t.u., u.p.c.c. czy u.p.s.d., z jednoczesnym obniżeniem stawek podatkowych w u.p.c.c. i u.p.s.d. w długim okresie, przyczyni się do zwiększenia wpływów do budżetu państwa i gmin. Proponowane zmiany dostosowawcze, m.in. przez wyeliminowanie zwolnień, uprościłyby przepisy dotyczące przeniesienia własności nieruchomości. Jednocześnie może dojść do chwilowego wzrostu niezadowolenia społecznego, przy czym nie należy obawiać się skrajnych reakcji w postaci manifestacji, skoro społeczeństwo łagodnie przyjęło podwyżkę podatku VAT w 2011 r. i pozostawienie zwiększonych stawek na okres dłuższy niż 2 lata. Przeciętny obywatel dokonuje czynności związanych z nieruchomościami jeden raz w życiu – nabywając nieruchomość – i winien od tej czynności zapłacić podatek niezależnie w drodze jakiej czynności prawnej to nabycie następuje. Jeżeli obywatel może sobie pozwolić na nabycie kilku lub kilkunastu nieruchomości, to tym bardziej powinno go być stać na zapłacenie podatku od różnych czynności prawnych, na podstawie których te nieruchomości nabywa.

## Bibliografia

- Brzeszczyńska S., *Umowy w obrocie nieruchomościami. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., *Zagadnienia reformy prawa podatkowego*, [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 2006, nr 347, s. 1 ze zm.).
- Interpretacja indywidualna nr 1472/SPC/436/6/2005/BAP z dnia 16 marca 2005 r. Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, LEX Wolters Kluwer 2016.
- Interpretacja indywidualna nr 436-8/05 z dnia 27 października 2005 r. Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie, LEX Wolters Kluwer 2016.
- Interpretacja indywidualna nr IPPP1-443-572/10-2/JL Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2010 r., LEX Wolters Kluwer 2016.
- Interpretacja indywidualna nr ILPP2/443-1499/10-6/BA Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 grudnia 2010 r., LEX Wolters Kluwer 2016.
- Interpretacja indywidualna nr IPPP1-443-1173/10-3/PR Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 stycznia 2011 r., LEX Wolters Kluwer 2016.
- Interpretacja indywidualna nr ITPB2/436-196/12/TJ z dnia 14 listopada 2012 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, LEX Wolters Kluwer 2016.
- Mucha M. (red.), *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Difin, Warszawa 2015.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, LEX nr 964566.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 86 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 626 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 ze zm.).

Wyrok NSA z dnia 1 października 2008 r., I FSK 1242/07, LEX nr 579758.

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2012 r., I FSK 1010/11, LEX 1148381.

Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., I FSK 956/13, LEX nr 1466654.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2014 r., III SA/GI 1550/13, LEX nr 1440740.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Po 987/09, LEX 562914.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 stycznia 2013 r., I SA/Po 719/12, LEX nr 1259637.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 marca 2010 r., VIII SA/Wa 866/09, LEX nr 606299.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., III SA/Wa 1430/10, LEX nr 786857.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 września 2012 r., I SA/Wr 734/12, LEX nr 1271364.

### **Taxation of Ownership Transfer of Property, Perpetual Usufruct Right to Land, Co-Operative Ownership Right to Residential Premises – in Quest for Optimal Legal Regulations**

This article concerns the analysis of completing the universality principle of property ownership transfer taxation. It has been stated that many transfer of property ownership agreements are not subject of taxation under the acts of tax on civil law transactions, VAT and inheritance and gift tax, which is the result of the legislator's will. A wide range of exemptions is included in each of the abovementioned three acts and it is the legislator's intention that they are the subject of taxation according to these acts. The legislator narrowly defined the objective range of property transfer of ownership agreements. It has been stated that accomplishment of the universality principle of property ownership transfer taxation does not require a reform of taxation rules and, in particular, the introduction of a new tax. Adjustment changes such as updating the taxation rules of property ownership transfer by widening the range of objectives in agreements to be taxed according to tax on civil law transactions, VAT, inheritance and gift tax by eliminating some exemptions and simultaneously by reducing tax rates on property ownership transfer tax in tax on civil law transactions and inheritance and gift tax are sufficient.

### **Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego – w poszukiwaniu optymalnych regulacji prawnych**

Artykuł dotyczy analizy spełnienia zasady powszechności opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości. Stwierdzono, że wiele umów przeniesienia własności nieruchomości nie jest przedmiotem opodatkowania według ustaw o podatku: od czynności cywilnoprawnych, od towarów i usług, od spadków i darowizn, co wynika z woli ustawodawcy, to jest szerokiego zakresu zwolnień zawartych w każdej z tych trzech ustaw, i niedbałości ustawodawcy, który wąsko określił zakres przedmiotowy umów przeniesienia własności nieruchomości, jakie podlegają opodatkowaniu według tych trzech ustaw. Stwierdzono, że spełnienie zasady powszechności opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości nie wymaga reformy zasad opodatkowania, w szczególności wprowadzenia nowego podatku. Wystarczające w tym zakresie mogą być zmiany dostosowawcze, tzn. aktualizacja zasad opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości przez rozszerzenie zakresu przedmiotowego umów, jakie powinny być objęte opodatkowaniem według ustaw o podatku: od czynności cywilnoprawnych, od towarów i usług, od spadków i darowizn, oraz likwidację niektórych zwolnień, przy jednoczesnym zmniejszeniu stawek podatkowych od przeniesienia własności nieruchomości w ustawach o podatku: od czynności cywilnoprawnych i od spadków i darowizn.