

Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny)

Stefan Babiarcz*

Streszczenie: *Cel* – Zasadniczym celem artykułu jest wykazanie prawnej niedopuszczalności opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako zbioru rzeczy i praw majątkowych, a dopuszczalności opodatkowania nim poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w jego skład. Równorzędnym i zasadniczym celem tego artykułu jest wykazanie, że brak wyodrębnienia w treści umowy sprzedaży cen jednostkowych tych rzeczy i praw majątkowych nie musi prowadzić do sankcyjnego opodatkowania ich najwyższą stawką podatkową, a także wykazanie niedopuszczalności opodatkowania tym podatkiem rzeczy i praw w ogóle nieobjętych obowiązkiem podatkowym.

Celem ubocznym była krytyczna analiza niektórych orzeczeń sądów administracyjnych dopuszczających możliwość opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako rzeczy (prawa majątkowego) i niedopuszczających możliwości korekty deklaracji podatkowej dla uniknięcia sankcyjnej stawki podatku.

Metodologia badania – W artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę prawniczą tekstów aktów prawnych, to jest ustaw:

- o podatku od czynności cywilnoprawnych,
- Kodeks cywilny,
- o podatku od towarów i usług,
- nieobowiązującej ustawy o opłacie skarbowej,
- Prawo o notariacie,
- Ordynacja podatkowa.

Wynik – Przeprowadzona analiza pozwoliła na wniosek, że umowa sprzedaży przedsiębiorstwa jako zbioru rzeczy i praw majątkowych nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a opodatkowaniu nim podlegają poszczególne rzeczy i prawa majątkowe. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest wadliwie skonstruowany i prowadzi do nieporozumień co do rozumienia obowiązku wyodrębnienia w czynności cywilnoprawnej wartości rzeczy i praw majątkowych oraz niedopuszczalności zastosowania jako sankcji najwyższej stawki podatku. Wykazano także, że niedopuszczalne jest opodatkowanie tym podatkiem tych rzeczy i praw majątkowych, które nie są objęte obowiązkiem podatkowym w tym podatku, a wchodzą w skład przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: przedsiębiorstwo, podatek od czynności cywilnoprawnych, wyodrębnienie rzeczy i praw majątkowych, stawka najwyższa, sankcja

* dr Stefan Babiarcz, Naczelny Sąd Administracyjny, e-mail: sbabiarcz@nsa.gov.pl.

1. Przedstawienie problemu

Umowa sprzedaży przedsiębiorstwa albo używając języka prawnego – „umowa zbycia przedsiębiorstwa jako zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych” powoduje na gruncie regulacji zawartej w ustawie z 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych¹ szereg spornych problemów, które wymagają odpowiedzi. Kwestią pierwszą jest to, czy przedsiębiorstwo jako zbiór rzeczy i praw majątkowych może być przedmiotem opodatkowania. Drugą jest to, czy nieobjęte umową zbycia przedsiębiorstwa jego składniki powinny stanowić przedmiot opodatkowania. Trzecią natomiast to, jaką stawkę (stawki) podatku należałoby zastosować w przypadku zbycia przedsiębiorstwa. Odpowiedź na pytanie pierwsze wiąże się z tym, że już art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.c.c. stanowi, że podatkowi podlega umowa sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, a przedsiębiorstwo rzeczą nie jest. Z kolei z art. 55² k.c. wynika, że czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko to, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności albo z przepisów szczególnych. Natomiast art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wskazuje, że „podatek pobiera się według stawki najwyższej, (...) 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”. W zakresie tych dwóch ostatnich zagadnień, powiązanych z sobą, rozważenia wymaga to, o jakie wyodrębnienie chodzi, w umowie, w deklaracji podatkowej, jej korekcie, i ewentualnie to, jak rozumieć sformułowanie „od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”.

Zagadnienie opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa było już przedmiotem rozważań w piśmiennictwie (zob. Krempa, 2002, s. 23–28; Panek, 2008a, s. 24–28; 2008b, s. 28–29; Derejko-Kotowska, 2008, s. 24–27; Pełczyński, 2000, s. 20; Niestrzębski, 2001, s. 25; Michna, Pustuł, 2003, s. 63; Jamroży, 2004, s. 60–61), a także w orzecznictwie sądów administracyjnych². Poglądy wyrażone na to zagadnienie tak w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie są rozbieżne. Jednak w jednym poglądy są zbieżne, a mianowicie odrzucają koncepcję opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako rzeczy zbiorowej (*universitas rerum*) jako przestarzałą, a proponowaną przez J. Webera (Krempa, 2002, s. 23, 25 i podane tam poglądy na pojęcie *przedsiębiorstwa*). Z tego też powodu zagadnienie to jest w dalszym ciągu aktualne, tym bardziej że w piśmiennictwie i orzecznictwie nie zwrócono uwagi na niedostrzeganą dotąd aspekty tego zagadnienia.

¹ Dz.U. 2015, poz. 626, z późn. zm. (dalej: u.p.c.c.).

² Zob. wyrok NSA z 20.03.1996, sygn. I SA/Gd 2908/94, ONSA 1997, nr 1, poz. 33; wyrok NSA z 21.05.1998, sygn. I SA/Gd 2002/96, ONSA 1999, nr 2, poz. 57; wyrok NSA z 22.10.2002, sygn. III SA 796/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 4; wyrok NSA z 14.01.2003, sygn. III SA 1492/01, „Głosa” 2003, nr 8, s. 40.

2. Przedmiot umowy zbycia przedsiębiorstwa

Definicja przedsiębiorstwa jest definicją klasyczną, niepełną (cząstkową) (Wronkowska, Zieliński, 1993, s. 129, 132). Pojęcie *przedsiębiorstwo* zostało zdefiniowane w art. 55¹ k.c. Stosownie do tego przepisu „przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Takie przedmiotowe ujęcie przedsiębiorstwa zespala zarówno składniki natury niematerialnej (pkt 1, 5, 6, 7, 9), jak i materialnej (pkt 2, 4, 8), które traktuje się jako zorganizowaną masę majątkową. Przedsiębiorstwo jako zespół składników materialnych i niematerialnych może być przedmiotem umowy zbycia (sprzedaży, zamiany, darowizny). W jego skład wchodzi ogół praw podmiotowych, stosunków faktycznych oraz różnych innych wartości, jakie podmiot prawa, sam lub ze współdziałającymi osobami, wiąże w zorganizowany zespół, ustalając jego cel gospodarczy.

Prawami wchodzącymi w skład tego zespołu mogą być zarówno prawa rzeczowe i inne prawa bezwzględne (własność, prawa własności przemysłowej), prawa względne (płynące z umów sprzedaży, najmu, dzierżawy, leasingu, umów licencyjnych, umów *know-how* itd.).

Do stosunków faktycznych zaliczy należy zakres i walory dostawców, odbiorców, opinie o przedsiębiorstwie, lokalizację, ściągalsność wierzytelności itd., a innymi wartościami są na przykład system organizacyjny, doświadczenie w produkcji, jakość technologii itd. (Grzybowski, 1985, s. 459; Wolter, 1967, s. 214–216).

Charakterystyczne jest to, że w skład tej masy majątkowej mogą wchodzić, jak wskazano, różnorodne składniki – zespolone dla wypełnienia funkcji prowadzenia działalności gospodarczej i przysługujące przedsiębiorcy w postaci różnorodnych praw majątkowych pod różnym tytułem prawnym (zob. Gniewek, 2013, s. 360).

Porównując wskazane wyżej w art. 55¹ k.c. rzeczy i prawa majątkowe z regulacją zawartą w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., należy zauważyć, że ten ostatni przepis nie wskazuje, żeby przedsiębiorstwo mogło podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych jako

takie. Nie jest bowiem rzeczą tylko zbiorem praw lub rzeczy (zob. M. Pyziak-Szafnicka w: Safjan, 2012, s. 874; Ignatowicz, 2000, s. 18–19). Umowa sprzedaży przedsiębiorstwa z uwagi na to, że przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, nie może więc z istoty podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i jako takie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, to opodatkowaniu nim powinny podlegać odrębnie wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe. Dlatego pogląd sformułowany w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 stycznia 2012 roku (sygn. II FSK 1662/10, „Gazeta Prawna” 2011/16/2), zgodnie z którym „umowa sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części co do zasady podlega podatki od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.”, jest błędny. Trafnie natomiast Sąd przyjął, że do ważności umowy zbycia przedsiębiorstwa i jego opodatkowania (tu powinno być: opodatkowania rzeczy i praw majątkowych wchodzących w jego skład) nie ma znaczenia to, czy przedsiębiorca (nabywca – zbywca) prowadzi działalność gospodarczą. Zespół składników niematerialnych i materialnych ma być przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, a nie że na jego podstawie ta działalność (musi być) jest prowadzona w chwili zawarcia umowy. W sprawie tej Sąd nie zwrócił uwagi na to, że przedsiębiorstwo (zorganizowana część przedsiębiorstwa) nie podlega jako takie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bo wyłącza go z jego zakresu przedmiotowego art. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług³, przez co możliwe jest opodatkowanie rzeczy i praw majątkowych, aportów podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a przynajmniej objęcie tych przedmiotów zakresem przedmiotowym tej ustawy. Niestety z treści uzasadnienia wyroku nie wynika precyzyjnie, co zostało w istocie opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych, właśnie z uwagi na posługiwanie się jako przedmiotem opodatkowania przedsiębiorstwem. Nie jest zatem jasne, czy objęto w tej czynności prawnej opodatkowaniem „określone nieruchomości oraz działkę wymienione w pkt 5) § 1.1., przeznaczone do oddzielnej sprzedaży, której zresztą (jak napisano), dokonano przed zawarciem przedmiotowego aktu”.

Jest oczywiste, że strony mogą, nie naruszając istoty przedsiębiorstwa, wyłączyć z niego określone składniki bez konsekwencji w zakresie ważności umowy; jednak skoro przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i nie podlega opodatkowaniu jako takie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.c.c., to tym samym ani organ podatkowy, ani tym bardziej sąd nie są uprawnieni do oceny tego wyłączenia. Jeżeli owe nieruchomości były objęte inną umową sprzedaży, to podlegała ona opodatkowaniu jako odrębny przedmiot i organ podatkowy w tej sprawie nie mógł włączyć jej do przedsiębiorstwa i objąć podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli w akcie notarialnym stanowiącym umowę sprzedaży przedsiębiorstwa określonego jako „Przedsiębiorstwo Produkcyjne «H» S.A. w K.”, jako zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych, nie wskazano precyzyjnie i szczegółowo (w załączniku, protokole), co wchodziło w jego skład jako rzeczy i prawa majątkowe, to dokumenty przetargowe mogły tylko co najwyżej stanowić materiał dowodowy pomocniczo, pozwalający ustalić przedmiot umowy sprzedaży i opodatkowania, a nie to, czy był to zorganizowany

³ Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

zespół składników przeznaczony do prowadzenia przedsiębiorstwa, bo ta okoliczność nie miała większego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. O ile nie budzi wątpliwości kwestia opodatkowania rzeczy, te bowiem podlegają opodatkowaniu tak przy umowie sprzedaży, jak i przy umowie zamiany, to powstaje problem, a mianowicie, jak postąpić w przypadku, gdy w skład przedsiębiorstwa wchodzi prawa majątkowe, na przykład obligacyjne, czy prawa majątkowe niezbywalne, na przykład użytkowanie. W tym ostatnim przypadku art. 254 k.c. wprost stanowi, że jest ono niezbywalne. Z uwagi na to w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i) u.p.c.c. podatkiem od czynności cywilnoprawnych opodatkowuje się tylko czynność prawną ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, a nie przeniesienia użytkowania. Nie można więc odmiennie niż w przypadku innych czynności prawnych wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a), b), d), e), f) u.p.c.c. opodatkować przeniesienia praw z tych czynności. Podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie podlegają też czynności, których przedmiotem są prawa majątkowe, ale wynikające z umów najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, komisu czy leasingu⁴. Umowa leasingu jest zgodnie z art. 709¹ k.c. umową korzystania z rzeczy, o której mowa w art. 55¹ pkt 3 k.c. Jest więc prawem majątkowym, jednak w wyniku umowy zbycia (sprzedaży, zamiany, darowizny) przedsiębiorstwa nie dochodzi do przeniesienia własności prawa do korzystania z rzeczy, o ile zbywca był tylko korzystającym z rzeczy, gdyż w przeciwnym razie prowadziłoby to do nieważności umowy w tej części jako naruszającej zasadę *nemo plus iuris in alium transferre potest quam ipse habet* (nikt nie może przenieść na inną osobę więcej praw, niż jemu przysługuje) (Ignatowicz, 1977, s. 93; Piątowski, 1977, s. 239)⁵. Z woli ustawodawcy wynika, że podatek od części cywilnoprawnych dotyczyć powinien obrotu nieprofesjonalnego, a wspomniane wyżej umowy występują z reguły w obrocie profesjonalnym i dlatego właściwsze będzie poddanie ich opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (Ofiarski, 2009, pkt 3). Skoro tak, to nie mogą podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych zarówno przeniesienie użytkowania, jak i wyżej wymienione prawa obligacyjne mimo ich majątkowego charakteru. Nie są bowiem objęte przedmiotem opodatkowania. Nie można przecież sprzedać praw z umowy najmu, dzierżawy czy użytkowania. Użytkowanie i opodatkowanie ustanowienia użytkowania jest możliwe, o ile ustanowiono go jako odpłatne ustanowienie użytkowania na przedsiębiorstwie. Wówczas, co oczywiste, czynność ta podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a stawka podatku wyniesie 1%, zaś podstawą opodatkowania będzie wartość świadczeń użytkownika za okres, na który prawo to zostało ustanowione.

⁴ Jest charakterystyczne to, że podlegały one opodatkowaniu opłatą skarbową na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. B), d) nieobowiązującej już ustawy z 31.01.1989 o opłacie skarbowej. Dz.U. nr 4 poz. 23, z późn. zm.

⁵ Jednak jak się podkreśla w tej ostatniej publikacji, od zasady tej istnieją też wyjątki np. uregulowane w art. 169 k.c., art. 83 § 2, art. 1028 k.c. i art. 170 k.c.

3. Zbycie przedsiębiorstwa

Zwrot *zbycie przedsiębiorstwa* jest określeniem języka prawnego. Otóż z art. 75¹ § 1 k.c. wynika, że „zbycie lub wydzierżawienie przedsiębiorstwa albo ustanowienie na nim użytkowania powinno być dokonane w formie pisemnej z podpisem notarialnie poświadczonym”. Natomiast kolejne paragrafy tego artykułu wskazują, że:

„§ 2. Zbycie przedsiębiorstwa należącego do osoby wpisanej do rejestru powinno być wpisane do rejestru.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio w wypadku wydzierżawienia przedsiębiorstwa lub ustanowienia na nim użytkowania.

§ 4. Przepisy powyższe nie uchybiają przepisom o formie czynności prawnych dotyczących nieruchomości”.

Przepis art. 75 § 1 i 2 k.c., używając określenia *zbycie przedsiębiorstwa*, nawiązuje do zasad ogólnych (art. 155 k.c.). Z art. 155 § 1 k.c. wynika, że „umowa sprzedaży, zamiany darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej (a przedsiębiorstwo jest przedmiotem, ale nie rzeczą, oznaczonym co do tożsamości), przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły” (Gniewek, 2013, s. 584–585; Norek, s. 130). Każda z tych umów jest umową konsensualną, przy czym strony mogą nadać umowie skutek rzeczowy, a więc wymagający przeniesienia posiadania.

Jeżeli czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko to, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych, to w istocie zbywca i nabywca nie muszą co do zasady oznaczać składników, które wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Wystarczy tylko, by w treści umowy notarialnej, gdy wchodzi w jego skład nieruchomość, bądź na umowie z podpisami notarialnie poświadczonymi dokładnie oznaczyć przedsiębiorstwo. Jeżeli zbywca jest wpisany do rejestru, to oznaczenie przedsiębiorstwa powinno być zgodne z rejestrem i wpisane do niego jego zbycie. Skoro strony umowy zbycia przedsiębiorstwa mogą postanowić o niezaliczeniu do przedmiotu umowy zbycia niektórych jego składników, to powstaje pytanie o to, jakie to może wywołać skutki na gruncie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jak wspomniano, przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i jego sprzedaż nie podlega jako taka podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniu podlegają wchodzące w jego skład rzeczy oraz prawa majątkowe i to, jak wskazano, nie wszystkie.

Dla uniknięcia nieporozumień z organami podatkowymi na tle opodatkowania tych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, także dla uniknięcia problemów związanych z zastosowaniem najwyższej stawki podatkowej, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., należy wskazać najbardziej prawidłowe sposoby postępowania w tym zakresie. Jak wskazuje się w piśmiennictwie (Gniewek, 2013, s. 585; Oleszko, 2012, s. 507)⁶, tych sposobów jest kilka, z tym że sposób polegający na braku wskazania szczegó-

⁶ Jest charakterystyczne, że także art. 94 § 1 ustawy z 14.02.1991 – Prawo o notariacie (Dz.U. 2014, poz. 164, z późn. zm.) dopuszcza istnienie załączników do aktów notarialnych.

łowego wszystkich składników przedsiębiorstwa, z oznaczeniem tylko nazwy zbywalnego przedsiębiorstwa, z uwagi na wyżej opisane problemy dowodowe nie jest zalecany. Mimo wszystko umowy tego rodzaju są prawnie dopuszczalne. Powstaje pytanie o to, co będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych – przedsiębiorstwo jako rzecz czy poszczególne składniki, o ile będą rzeczami i prawami majątkowymi. W takiej sytuacji nie jest dopuszczalne ani opodatkowanie przedsiębiorstwa jako całości, tym bardziej gdy wchodzi w jego skład prawa majątkowe niepodlegające przeniesieniu jako własność. Nie można przecież bez naruszenia art. 217 Konstytucji RP i art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.c.c. poddać obowiązkowi podatkowemu to, co jemu nie podlega. Do sposobów zalecanych należą:

- a) określenie w akcie notarialnym zbywanego przedsiębiorstwa wraz z podaniem wszystkich jego składników, w tym nieruchomości, z dalszym odesłaniem do załącznika wskazującego na ruchomości, składniki materialne i niematerialne z oznaczeniem ich wartości jednostkowej i łącznej;
- b) zawarcie w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi umowy sprzedaży przedsiębiorstwa wraz z załącznikiem obejmującym wskazanie składników przedsiębiorstwa oraz zawarcie w formie aktu notarialnego umowy zbycia nieruchomości wchodzących w skład przedsiębiorstwa;
- c) zawarcie umowy sprzedaży nieruchomości w formie aktu notarialnego z równoczesnym określeniem w protokole stanowiącym załącznik do niego danych składników przedsiębiorstwa.

W piśmiennictwie (Gniewek, 2013, s. 585) aprobuje się jako dopuszczalny również i ten sposób wskazany pod lit. c), aczkolwiek z zastrzeżeniem przychylniej wykładni z uwagi na brak ścisłej spójności między przedmiotem aktu notarialnego a jego załącznikiem (protokołem).

Z art. 55² i art. 155 § 1 k.c. wynika, że czynność zbycia przedsiębiorstwa (rozporządzenia) następuje *uno actu* jako jednego zdarzenia prawnego (Oleszko, 2012, s. 507). Jednak w piśmiennictwie podkreśla się, że niezbędne jest tutaj zachowanie w toku tego rozporządzenia minimum składników tworzących przedsiębiorstwo. Z uwagi jednak na to, że przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, to organ podatkowy w toku postępowania nie ma ani prawa, ani obowiązku prowadzenia na tę okoliczność dowodów, chyba żeby ustalił, iż strony poprzez taką czynność wyłączenia zmierzały do uniknięcia opodatkowania (np. te wyłączone składniki w istocie objęte były umową zbycia). Wówczas na ogólnych zasadach organ może wykorzystać w tym zakresie dostępne środki prawne uregulowane w art. 122, art. 187 § 1, art. 191, art. 199a § 1–3 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa⁷. W ten sam sposób powinien postąpić organ podatkowy, gdy umowa sprzedaży przedsiębiorstwa zostanie zawarta z określeniem w akcie notarialnym tylko przedsiębiorstwa i nieruchomości wchodzących w jego skład bez wyodrębnienia składników niepodlegających opodatkowaniu. Równocześnie zauważyć tu należy, że podatnik po zawarciu takiej umowy może albo w deklaracji PCC-3, albo w jej korekcie wyłączyć te prawa majątkowe niepodlegające obowiązkowi podatkowemu.

⁷ Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

Zbycie przedsiębiorstwa może również nastąpić w drodze umowy darowizny. Może ona zostać zawarta na ogólnych zasadach pomiędzy wszystkimi podmiotami, a więc osobami fizycznymi, osobami prawnymi, jak i ułomnymi osobami prawnymi. Darowizna może być też zawarta na rzecz osoby trzeciej. W przypadku jednak darowizny przedsiębiorstwa obowiązują podobne zasady zawierania umów jak w przypadku sprzedaży tak co do formy (art. 75¹ k.c.), jak i zastosowania zasady *uno actu*. W tym przypadku opodatkowanie umowy darowizny podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie następuje. Nabycie to podlega podatkowi od spadków i darowizn, a opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają tylko przejęte przez obdarowanego długi i ciężary albo zobowiązania darczyńcy (Panek, 2008a, s. 24–28; 2008b, s. 28–29; Derejko-Kotowska, 2008, s. 24–27). W przypadku, gdy z treści aktu notarialnego nie wynika, że obdarowany przejął długi, ciężary lub zobowiązania darczyńcy, to brak oświadczenia obdarowanego o przejęciu tych obowiązków w każdym przypadku powoduje brak podstawy prawnej do obliczenia i pobrania przez płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych. Zauważyć tu trzeba, że w przypadku, gdy obdarowany przejmuje długi, ciężary lub zobowiązania spadkodawcy, jest podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie. Równocześnie od nabycia na skutek darowizny własności rzeczy lub praw majątkowych będzie podatnikiem podatku od spadków i darowizn (Chustecka, 2012, s. 95–105). Sytuacja ta nie powoduje powstania podwójnego opodatkowania, gdyż dochodzi w niej do opodatkowania dwóch różnych zdarzeń dwoma różnymi podatkami. Należy tu zauważyć, że „w przypadku zawarcia umowy darowizny przedsiębiorstwa zawierającej postanowienia dotyczące przejęcia zobowiązań w trybie art. 519 k.c. obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z chwilą zawarcia umowy. Odmowa wyrażenia zgody przez wierzycieli na przejęcie zobowiązań darczyńcy przez obdarowanego po zawarciu umowy, daje podstawę do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych”⁸.

4. Stawka (stawki) podatku w przypadku opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa. Wyodrębnienie rzeczy lub praw majątkowych

Z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) i b) u.p.c.c. wynika, że przepisy te nie wprowadzają dla umowy sprzedaży przedsiębiorstwa odrębnej stawki podatku. Stawka 2% przeznaczona jest dla umów sprzedaży między innymi nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, a 1% przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych. Stosownie zaś do art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. „podatek pobiera się według stawki najwyższej, 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”. Bez wątpienia

⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z 31.10.2013, sygn. I SA/Bk 234/13, Lex nr 1391448.

jeżeli staniemy na stanowisku, że przedsiębiorstwo mimo braku wskazania wprost podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a tak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 lutego 2014 roku (sygn. II FSK 500/12, Lex nr 1425154, „Gazeta Prawna” 2014, 36/2) oraz WSA w Warszawie w poprzedzającym go wyroku z 25 listopada 2011 roku (sygn. III SA/Wa 841/11, Lex nr 1154600), to jednak najpierw trzeba tu zwrócić uwagę na kwestie teoretyczne pojawiające się w treści tego przepisu. Kwestia pierwsza wiąże się z pytaniem, czy wyodrębnienie rzeczy i praw majątkowych opodatkowanych różnymi stawkami podatku musi nastąpić tylko w dokonywanej czynności cywilnoprawnej. Z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika wprost obowiązek zachowania takiej równoczesności dokonania czynności i wyodrębnienia. Użycie w tym przepisie określenia „dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił podatnik” oznacza, że ustawodawca użył tu imiesłowu przysłówkowego współczesnego, który wyraża czynność trwającą równocześnie z inną czynnością, tj. czynnością orzeczenia w zdaniu (Doroszewski, Wieczorkiewicz, 1959, s. 237, 284; *Gramatyka współczesnego języka...*, 1984, s. 233–234; Doroszewski, 1976, s. 212–213). W powyższym zdaniu tym orzeczeniem jest fraza *nie wyodrębnił*. Zdanie to wskazuje na wyodrębnienie, które powinno nastąpić w treści czynności cywilnoprawnej. Za równoznaczną z nią uznać też należy załącznik czy protokół będące integralną częścią umowy (*uno actu*). Dokonanie tego wyodrębnienia w załączniku tak czy inaczej spełni wymóg równoczesności z czynnością cywilnoprawną. Trudno byłoby przyjąć, żeby wymogiem wyodrębnienia objąć też przyporządkowanie tym składnikom w umowie czy załączniku również cen jednostkowych oraz stawek podatkowych. Przepis art. 6 ust. 3 u.p.c.c. stanowi, że „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 równocześnie wartość według własnej wstępnej oceny”. Z kolei z art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wynika, że „jeżeli podatnik mimo 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 uwzględniona z określeniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik”. Przepisy nie zawierają zastrzeżenia bądź odwołania się od art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. Zatem jedyną konsekwencją niepodania wartości rzeczy lub praw majątkowych jest obowiązek zastosowania powyższej procedury, a w określonej sytuacji także konieczność poniesienia kosztów opinii biegłego. Zauważyć należy, że podanie tej wartości może nastąpić dopiero w deklaracji podatkowej, o ile nie podano jej w umowie (załączniku, protokole).

Zasadne jest pytanie o dopuszczalność takiego wyodrębnienia dopiero w skorygowanych deklaracjach podatkowych. Z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika ani zakaz dokonywania korekty deklaracji PCC-3, ani tym bardziej pozbawienie podatników możliwości zawierania umów i korzystania z dyspozytywnego charakteru przepisu art. 55² k.c. Z art. 7 ust. 3 pkt 1

u.p.c.c. wynika konieczność „wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki”. Ustawodawca nie zdefiniował tego pojęcia. Oznacza to, że należy je rozumieć zgodnie z językowym jego znaczeniem. W słowniku języka polskiego (Dubicz, 2008, s. 641) określenie to oznacza „wydzielić coś z jakiejś całości”. Jego synonimami są między innymi słów: *dostrzec, oddzielić, odgraniczyć, odizolować, rozszczepić*⁹. Jednak jak się wydaje, skoro ustawodawca wiąże owo wyodrębnienie z dokonywaną czynnością cywilnoprawną, a także skoro ustaw nakłada na podatników obowiązek składania deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, to należy je rozumieć z uwzględnieniami tych obowiązków. Niewątpliwie wyodrębnienie to może nastąpić również w samej deklaracji PCC-3 oraz w akcie notarialnym i załączniku do niego. Już tylko te rozważania prowadzą do wniosku, że użycie w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jako normy prawnej imiesłowu przysłówkowego współczesnego nie było rozwiązaniem najszcześliwszym, a wręcz wadliwym, prowadzącym do niespójności systemowej. W piśmiennictwie zwraca się uwagę na konieczność zachowania w przypadku imiesłowów przysłówkowych współczesnych związku zgody między przedmiotem a czynnością podmiotu (Bąk, 1977, s. 340–344; Doroszewski, Wieczorkiewicz, 1959, s. 236–238; Doroszewski, 1976, s. 212). W opisanym zdaniu podmiot imiesłowowy i podmiot zdania jest ten sam, jednak użycie imiesłowu przysłówkowego współczesnego w tym zdaniu prowadzi do nieporozumień. Przepis ma bowiem charakter przepisu sankcji podatkowej, a wprowadza konsekwencje i ingeruje w treść czynności cywilnoprawnej, ignorując instrumentalne obowiązki podatnika związane ze składaniem deklaracji PCC-3, przynajmniej milczy na ten temat. Złożenie deklaracji jest podstawowym obowiązkiem podatnika. Treść przepisu stanowi o konsekwencjach braku wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych. Powstaje zasadnicze pytanie, czy można te rzeczy lub prawa wyodrębnić bez przyporządkowania im stawek podatkowych. Oczywiście nie można. To oznacza, że stawki mogą być oznaczone w deklaracji PCC-3 (pole D.26), a tę sporządza podatnik. Tak jest, gdy umowa zbycia przedsiębiorstwa jest sporządzona w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi.

Jeżeli umowę zbycia przedsiębiorstwa sporządza notariusz, to sytuacja wygląda zgoła inaczej. Podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji PCC-3. Zastępuje ją akt notarialny (art. 10 ust. 3a pkt 3 u.p.c.c.), w którym przepisy wprost nie nakazują wpisywania stawki podatku, ale ta powinna być wyodrębniona w rejestrze¹⁰. Z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. nie sposób wyprowadzić wniosku, że stawka podatku powinna być wyodrębniona w umowie notarialnej. Z art. 7 § 1 i art. 89 § 2 ustawy – Prawo o notariacie wynika, że „notariusz wymienia w każdym akcie notarialnym wysokość pobranego podatku z powołaniem podstawy prawnej”. Oczywiście chodzi tu o wysokość prawidłowo obliczonego i pobranego podatku. W przeciwnym razie notariuszowi mogłaby grozić odpowiedzialność podatkowa z art. 8, art. 30 § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa¹¹. Oznacza to, że

⁹ *Słownik synonimów*, ONET/el.

¹⁰ Zob. § 2 ust. 1 pkt. 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych Dz. U. z 2013 r. poz. 179, z późn. zm.

¹¹ Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

także i w tej umowie notarialnej nie musi być wyodrębniona stawka podatkowa. Nie musi być również podana wartość jednostkowa rzeczy i praw majątkowych, gdyż przepisy art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. nie są tu wyłączone. Nie zwrócił na to uwagi Sąd w sprawie sygn. II FSK 500/12. Nie jest jednak jasne, dlaczego nie dopuścił w niej także możliwości wyodrębnienia w załączniku do umowy, skoro jest to jej integralna część. Nie przekonuje argument braku jednostkowych cen tych rzeczy. W sprawie zakończonej wyrokiem WSA w Warszawie z 15 marca 2007 roku (sygn. III SA/Wa 3708/06, Lex nr 329225) Sąd dopuścił możliwość ustalenia tych wartości w drodze opinii biegłego. Zresztą zgodnie z systemową wykładnią art. 6 ust. 2–4 i art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wyodrębnienie ich w załączniku opisane w deklaracji PCC-3 czy też w jej korekcie będzie jak najbardziej skuteczne. W pierwszym przypadku będą to pola C.24, D.25.26, z których wynika obowiązek związłego określenia treści i przedmiotu czynności cywilnoprawnej, wskazania umowy sprzedaży, stawki podatku. W przypadku, gdy w skład przedsiębiorstwa wchodzi wiele rzeczy i wiele praw majątkowych, podatnik może złożyć odpowiednią liczbę tych deklaracji, tak by łącznie wyczerpywały liczbę podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami rzeczy i praw majątkowych. Oczywiście, jeżeli podatnik ubiega się o stwierdzenie nadpłaty i do wniosku składa korektę deklaracji, to tych skorygowanych deklaracji powinna być także odpowiednia liczba.

Jak wyżej wskazano, z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika zakaz dokonywania korekty deklaracji PCC-3 w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa. Przeciż art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej wprost stanowi, że „jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację”. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. stanowi niewątpliwie sankcję i powinien być rozumiany ściśle. Zupełnie niezrozumiałe prawnie są argumenty dotyczące technicznego tylko charakteru korekty deklaracji podatkowej. Pogląd ten bowiem unicestwia prawo podatnika do korekty wskazane w powyższych przepisach. W przypadku, gdy podatek został pobrany i zapłacony przez płatnika (notariusza), możliwe jest załączenie sprostowania tego aktu protokołem niedokładności (art. 80 § 4 ustawy – Prawo o notariacie). Nie zawsze jednak sprostowanie wpłynie skutecznie na pogląd organu i sądu administracyjnego¹², tym bardziej że dopuszczalność takiego sprostowania na przykład co do numerów ewidencyjnych działek nieruchomości jest ograniczona w czasie (Oleszko, 2014, s. 136–148).

Ustawodawca w treści art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. użył określenia „od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”. Zwrot *tych* odnosi się oczywiście do tych rzeczy lub praw majątkowych, które podlegają obowiązkowi podatkowemu, podlegają przeniesieniu własności i podlegają różnym stawkom podatkowym. Określenie to nie może w żadnej mierze stanowić podstawy do opodatkowania tego, co nie podlega opodatkowaniu.

Z powołanego przepisu wynika wprost, że brak wyodrębnienia rzeczy lub praw majątkowych podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami podatku od czynności cywilnoprawnych jest pierwszą przesłanką jego zastosowania jako sankcyjnego. Oznacza to konieczność i obowiązek interpretowania przepisu ściśle. Konsekwencją braku wyodrębnienia, przy obowiązywaniu na rzeczy lub prawa majątkowe różnych stawek podatku

¹² Zob. wyrok NSA z 22.04.2015, sygn. I FSK 474/14, niepubl.

(druga przesłanka) na przykład 2% i 1%, jest zastosowanie stawki najwyższej (tu 2%), a więc sankcyjnej. Przesłanką trzecią, a w zasadzie pierwotną (podstawową), jest dokonanie czynności cywilnoprawnej, na przykład zawarcie umowy sprzedaży, w wyniku której doszło do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych. Oznacza to, że może tu wchodzić w rachubę taka sytuacja, w której doszłoby do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych takiej czynności, w której wyniku nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, na przykład dotyczy to przeniesienia praw majątkowych z umów obligacyjnych. Tak stało się w sprawach sygn. II FSK 500/12 i III SA/Wa 841/11, w których doszło do opodatkowania między innymi umów leasingu w sytuacji, gdy zbywca był korzystającym z rzeczy. Sankcja podatkowa nie może uzasadniać w żadnej mierze opodatkowania przedmiotu, który nie podlega podatkowi (art. 1 i art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.).

W związku z powyższym należy stwierdzić, że jeżeli podatnik nie wyodrębnił rzeczy i praw majątkowych, a w wyniku umowy sprzedaży nabył ich własność (doszło do przeniesienia ich własności), to organ podatkowy, stosując najwyższą stawkę podatku, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., ma obowiązek, określając ich wartość, wyłączyć z podstawy opodatkowania te prawa majątkowe, które nie podlegają opodatkowaniu. Niedopuszczalne jest opodatkowanie wartości całego przedsiębiorstwa, jeżeli w jego skład wchodzi prawa nieobjęte obowiązkiem podatkowym. Prowadziłoby to wprost do naruszenia art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. Organ podatkowy, prowadząc postępowanie podatkowe i stosując przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., nie może powyższego obowiązku wynikającego z art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 Ordynacji podatkowej przerzucić na podatnika, obarczając go konsekwencjami (sankcją) braku wyodrębnienia składników. Obowiązek wyodrębnienia spoczywający na podatniku został bowiem ograniczony tylko do tych składników, które podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami podatku, a więc zostały objęte obowiązkiem podatkowym. Przepis sankcyjny nie może być w drodze wykładni interpretowany jeszcze bardziej sankcyjnie, niż to założył ustawodawca.

Uwagi końcowe

Przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, a zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych. Nie podlega ono jako takie podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają odrębnie wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe, o ile dochodzi w wyniku umowy do przeniesienia własności tych rzeczy i praw majątkowych. Sankcyjnej stawce podatku, a więc najwyższej, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., podlegają tylko te rzeczy i prawa majątkowe, których podatnik nie wyodrębnił i nie przyporządkował im w umowie albo w deklaracji (deklaracjach) stawek podatkowych, a które objęte były obowiązkiem podatkowym. Na podstawie tego przepisu niedopuszczalne jest opodatkowanie umowy sprzedaży całego przedsiębiorstwa, jeżeli ze stanu faktycznego wynika, że w jego skład wchodzi prawa majątkowe nieobjęte obowiązkiem podatkowym.

Literatura

- Chustecka, K. (2012). Podatek od czynności cywilnoprawnych od umów darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań. *NPN*, 3, 95–105.
- Derejko-Kotowska, M. (2008). Polemika z Marcinem Pankiem, Autorem artykułu „Funkcja destrukcyjna podatku na przykładzie podatku od czynności cywilnoprawnych od sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 6, 24–27.
- Gniewek, E. (red.). (2013). *Prawo rzeczowe*. T. 3. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN.
- Grzybowski, S. (red.). (1985). *System prawa cywilnego. Część ogólna*. Wrocław–Warszawa: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Ignatowicz, J. (1977). *Prawo rzeczowe*. Warszawa: PWN.
- Ignatowicz, J. (2000). *Prawo rzeczowe*. Warszawa: PWN.
- Jamroży, A. (2004). Sprzedaż przedsiębiorstwa a podatki od obrotu. *Radca Prawny*, 1, 60–61.
- Krempa, S. (2002). Skutki podatkowe sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (2). *PP*, 9, 23–28.
- Michna, M., Pustuł, J. (2003). Sprzedaż przedsiębiorstwa spółki a podatek od czynności cywilnoprawnych. *NPN*, 2, 63.
- Niestrzębski, D. (2001). Oplata skarbową od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 1.
- Norek, E. (2007). *Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym*. Warszawa: LexisNexis.
- Ofiarski, Z. (2009). *Komentarz do art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*. Warszawa: 2009.07.01, Lex/el.
- Oleszko, A. (2012). *Akty notarialne. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Oleszko, A. (2014). Sposoby sprostowania omyłkowego oznaczenia ewidencyjnego nieruchomości bądź udziału w niej w akcie notarialnym. *Rejent*, 6, 136–148.
- Panek, M. (2008). Funkcja destrukcyjna podatku na przykładzie podatku od czynności cywilnoprawnych od sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 6, 24–28.
- Panek, M. (2008). Replika na zamieszczoną powyżej polemikę autorstwa Moniki Derejko-Kotowskiej. *PP*, 9, 28–29.
- Pelczyński, M. (2000). *Zbycie przedsiębiorstwa. Zawieranie umowy, orzecznictwo, wzory*. Warszawa: C.H. Beck.
- Safjan, M. (red.). (2012). *Prawo cywilne – część ogólna*. T. 1. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN.
- Wolter, A. (1967). *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*. Warszawa: PWN.
- Wronkowska, S., Zieliński, M. (1993). *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*. Warszawa: Wyd. URM.

TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS ON CONTRACTS OF SALE OF COMPANY (DISCUSSION ARTICLE)

Abstract: A company is not a thing, but an organized collection of intangible and tangible assets. As such, it is not subject to taxes on civil law transactions. The aforementioned tax is applicable only to separate things and material rights included in it, if the ownership of the said things and material rights is transferred under an agreement. The penalty tax rate, i.e. the highest specified in Art. 7 par. 3 point 1 of the Act on civil law transactions, applies only to things and material rights that have not been specified and assigned a tax rate in the agreement or declaration (declarations), but are subject to the tax. It is unacceptable to use this provision to tax an agreement to sell an entire company, if in reality it includes material rights not subject to the tax.

Cytowanie

Babiarz, S. (2016). Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 163–175. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-15.

