

# PODATEK OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

## KOMENTARZ

Hanna Filipczyk

LEX KOMENTARZE



LEX

a Wolters Kluwer business



**PODATEK  
OD CZYNNOŚCI  
CYWILNOPRAWNYCH  
KOMENTARZ**

Hanna Filipczyk

*Stan prawny na 1 września 2015 r.  
z uwzględnieniem zmian, które wejdą w życie 1 stycznia 2016 r. (Dz. U. poz. 1045)*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Joanna Maź*

Opracowanie redakcyjne  
*Agnieszka Bąk*

Łamanie  
*Andrzej Gudowski*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a serif font with a small heart above the 'i'. Below the text is a decorative wavy line.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by  
Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN: 978-83-264-9244-0

Wydane przez:  
Wolters Kluwer SA

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> .....	7
<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Rozdział 1.</b> Podatek od czynności cywilnoprawnych – zagadnienia wstępne .....	13
<b>Rozdział 2.</b> Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału .....	22
<b>Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych</b> .....	57
Rozdział 1. Przedmiot opodatkowania.....	59
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy.....	217
Rozdział 3. Podstawa opodatkowania oraz wysokość podatku .....	243
Rozdział 4. Zwolnienia od podatku.....	292
Rozdział 5. Zapłata, pobór i zwrot podatku .....	348
Rozdział 6. Właściwość organów podatkowych.....	376
Rozdział 7. Przepisy przejściowe i końcowe .....	390
<b>Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca     podatków pośrednich od gromadzenia kapitału</b> .....	395
<b>Bibliografia</b> .....	411
<b>Indeks</b> .....	417



## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 69/335/EWG – dyrektywa Rady (69/335/EWG) z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. WE L 249 z 03.10.1969, s. 25)
- 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)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- 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.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 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. bud. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 z późn. zm.)
- pr. not. – ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 164 z późn. zm.)
- p.u.n. – ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 233 z późn. zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47, z późn. zm.)
- TUE – Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)

TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 513 z późn. zm.)
u.d.p.p.w.	– ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1118 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. 782 z późn. zm.)
u.k.r.s.	– ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1142 z późn. zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
u.k.w.h.	– ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.)
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.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626)
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.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.)
u.p.r.	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 86 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.s.m.	– ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1222 z późn. zm.)

### **Czasopisma i publikatory**

Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	– Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy



---

OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Rec.	– Recueil de la jurisprudence
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Zb. Orz.	– Zbiór Orzeczeń
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

### Inne

BGK	– Bank Gospodarstwa Krajowego
DIS	– dyrektor izby skarbowej
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
MF	– Minister Finansów
NBP	– Narodowy Bank Polski
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SA	– Sąd Apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
US	– urząd skarbowy
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny



## WSTĘP

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>1</sup> to akt prawny składający się z zaledwie kilkunastu artykułów. Myliłby się jednak ten, kto wnosiłby na tej podstawie o jego normatywnej prostocie.

Źródła komplikacji są liczne. Pozycja uregulowanego tą ustawą podatku jest szczególnie, znajduje się on bowiem na przecięciu prawa podatkowego z prawem prywatnym oraz prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej. W rezultacie poprawna wykładnia ustawy wymaga uwzględnienia regulacji prawa cywilnego i handlowego, a także dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału<sup>2</sup>. Podatek ten jest także niejednorodny, będąc w części podatkiem transakcyjnym, a w części kapitałowym. Wreszcie chociaż w założeniu ma dotyczyć obrotu nieprofesjonalnego, to w rzeczywistości obejmuje wiele czynności dokonywanych przez przedsiębiorców.

Ustawa rodzi liczne problemy interpretacyjne. Wiele z nich doczekało się dobrych rozwiązań utrwalonych już w doktrynie i orzecznictwie – rozwiązania te warto znać. Inne pytania nadal domagają się satysfakcjonujących odpowiedzi – nad odpowiedziami tymi warto pracować.

W komentarzu, który trafia w Państwa ręce, wskazane zostały te problemy oraz ich rozwiązania, zarówno te znane już z dotychczasowego dorobku praktyki, jak i nowo proponowane. Ufam, że komentarz ten będzie służył pomocą we właściwym rozumieniu, przestrzeganiu i stosowaniu ustawy.

*Hanna Filipczyk*

---

<sup>1</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626 z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, z późn. zm.



## Rozdział 1

### Podatek od czynności cywilnoprawnych – zagadnienia wstępne

**1. Charakterystyka podatku od czynności cywilnoprawnych.** Podatek od czynności cywilnoprawnych ma niejednorodną naturę.

Po pierwsze, jest podatkiem pośrednim od gromadzenia kapitału – podatkiem od wkładów kapitałowych (stanowi zatem podatek kapitałowy – *capital duty*, *capital tax*) oraz podatkiem od przesunięć majątkowych w ramach obrotu nieprofesjonalnego<sup>3</sup>. Obrót profesjonalny (w wykonaniu działalności gospodarczej) jako podlegający opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest co do zasady wyłączony z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (choć są wyjątki od tej zasady).

Po drugie, podatek od czynności cywilnoprawnych jest w części zharmonizowany przez prawo Unii Europejskiej – w zakresie, w jakim stanowi podatek kapitałowy oraz odnosi się do tzw. spółek kapitałowych (zob. poniżej pkt 2, rozdział 2 oraz komentarz do art. 1 i 1a).

Po trzecie, jest on uznawany – w zależności od ujęcia – za podatek obrotowy<sup>4</sup> lub majątkowy<sup>5</sup>. Jego umiejscowienie w klasyfikacji podatków jest rzeczą niełatwą<sup>6</sup>. Ogólnie rzecz biorąc, bardziej trafny wydaje się pierwszy z wymienionych poglądów, wskazujący na obrotowy charakter podatku<sup>7</sup>. Szczególny jest jednak status

---

<sup>3</sup> Jest „świadczaniem publicznoprawnym obciążającym [nieprofesjonalny] obrót wartościami majątkowymi, dokonujący się na podstawie czynności cywilnoprawnych” – M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 20.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 584–585 („podatek od niezawodowego obrotu majątkiem”, podatek bezpośredni, niekonsumpcyjny); A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych (w:) Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, pod red. M. Goettela, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 215; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 663–664.

<sup>5</sup> Zob. np. P. Smoleń (w:) *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 329–330.

<sup>6</sup> Por. M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 21–22.

<sup>7</sup> Z zastrzeżeniem, że w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych ten sam podmiot jest podatnikiem w ujęciu ekonomicznym i prawnym (M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 21) – podatek

podatku od czynności cywilnoprawnych jako podatku kapitałowego w rozumieniu prawa Unii. Podatek kapitałowy stanowi (już zgodnie z tytułem dotyczących go dyrektyw) „podatek pośredni od gromadzenia kapitału”. Nazwa ta zdradza dwiistość podatku: pobierany jest on od dokonania czynności („pośredniość” zostaje tu przyjęta w tym znaczeniu) powodujących zwiększenie majątku („od gromadzenia kapitału”). W przypadku podatku kapitałowego dominuje ta druga cecha, czego wyrazem jest między innymi zasada co najwyżej jednokrotnego opodatkowania kapitału. Szczególna jest także natura podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie, w jakim obciąża ustanowienie hipoteki; trudno byłoby przyjąć, że ma on w tym przypadku nadal charakter obrotowy.

Niewątpliwie natomiast ważną cechą podatku od czynności cywilnoprawnych jest jego bliski związek z prawem cywilnym. Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest dokonanie czynności cywilnoprawnych (czynności prawnych) ujętych w katalogu w art. 1 u.p.c.c. Ustawa podatkowa nie zawiera autonomicznych definicji tych czynności – stany faktyczne objęte hipotezami przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych zostały ukształtowane przy wykorzystaniu instytucji prawa cywilnego jako budulca. Mechanizm „osadzenia instytucji cywilnoprawnych w konstrukcji prawnej” podatku od czynności cywilnoprawnych polega na „bezpośrednim umiejscowieniu w polu obowiązku podatkowego – wykształconych na gruncie prawa cywilnego i tam zdefiniowanych – niektórych czynności prawnych”<sup>8</sup>.

Widomym znakiem tak ścisłego związku jest sama nazwa podatku<sup>9</sup>. Mimo braku w ustawie wyraźnego odesłania, jest oczywiste, że ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych zapożycza swoją sieć pojęciową z prawa cywilnego. Jediną odrębną od prawa cywilnego (czy też szerzej – prawa prywatnego) definicją czynności cywilnoprawnej zawartą w tej ustawie jest definicja umowy spółki i jej zmiany (zob. komentarz do art. 1).

**2. Podatek od czynności cywilnoprawnych jako podatek kapitałowy w rozumieniu prawa UE.** W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej<sup>10</sup> z dniem 1 maja 2004 r. polski ustawodawca jest związany postanowieniami Trak-

---

od czynności cywilnoprawnych nie jest podatkiem pośrednim, którego ciężar jest przerzucany na konsumenta (R. Mastalski, *Prawo...*, s. 585).

<sup>8</sup> A. Goettel, *Podatek...*, s. 216; zob. także: M. Waluga, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 19–20; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2005, s. 15–16 i n.

<sup>9</sup> Jakkolwiek zakresem opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych objęte są nie tylko czynności cywilnoprawne, ale także czynności procesowe, które zostały z nimi zrównane jako wywołujące analogiczne skutki prawne; por. S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2014, s. 26 (zob. komentarz do art. 1).

<sup>10</sup> Por. Traktat podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. – Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki

tatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnot (obecnie: Unii Europejskiej) i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia (*acquis communautaire*). Na państwach członkowskich – wszystkich ich organach władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej – spoczywa obowiązek lojalności; tzw. zasada lojalnej współpracy wynika z art. 4 ust. 3 TUE<sup>11</sup>. W świetle art. 91 ust. 3 polskiej Konstytucji w zw. z art. 2 aktu akcesyjnego z dnia 16 kwietnia 2003 r. prawo Unii ma w przypadku kolizji pierwszeństwo przed polskim prawem wewnętrznym (w tym przed ustawą) i jest stosowane bezpośrednio.

„Bezspornie podatek od czynności cywilnoprawnych jest podatkiem kapitałowym w rozumieniu dyrektywy 69/335/EWG (zastąpionej z dniem 1 stycznia 2009 r. dyrektywą 2008/7/WE)”<sup>12</sup>. Podatek od czynności cywilnoprawnych jako podatek pośredni od gromadzenia kapitału jest podatkiem zharmonizowanym na poziomie Unii Europejskiej. Obecnie jest on uregulowany w dyrektywie Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału<sup>13</sup>, która z dniem 1 stycznia 2009 r. zastąpiła dyrektywę Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału<sup>14</sup>. Dyrektywa została uchwalona na podstawie art. 113 TFUE (dawnego art. 93 TWE). Zgodnie z tym postanowieniem Rada, stanowiąc jednomyślnie, zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Stosownie do art. 288 TFUE (dawnego art. 249 TWE) akapit trzeci dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.

Podatek od czynności cywilnoprawnych to „podatek kapitałowy” w rozumieniu dyrektywy 2008/7/WE w zakresie dotyczącym „wkładów kapitałowych” oraz „spółek kapitałowych” w rozumieniu dyrektywy. Zgodnie z regułą interpretacyjną wykładni prounijnej („wykładni zgodnej”, „wykładni przyjaznej dla prawa europejskiego”) przepisy ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych winny być

---

Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz. Urz. WE L 236 z 23.09.2003, s. 17; Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm.).

<sup>11</sup> Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i państwa członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii, a także ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., II FSK 1470/12.

<sup>13</sup> Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11, z późn. zm.

<sup>14</sup> Dz. Urz. WE L 249 z 03.10.1969, s. 25, z późn. zm.

wykładane w sposób zapewniający ich zgodność z dyrektywą – „o tyle, o ile jest to możliwe” (*as far as possible*); wykładnia taka nie może prowadzić do rezultatu *contra legem*. Natomiast w razie niezgodności między tymi przepisami a dyrektywą 2008/7/WE – tj. poza granicą tego, co osiągalne metodami samej wykładni – należy rozważyć, czy przepisy dyrektywy 2008/7/WE są bezpośrednio skuteczne. Warunki bezpośredniego skutku zostały wypracowane w orzecznictwie TSUE i są dobrze znane: przepis (w tym przypadku – dyrektywy) jest wystarczająco jasny, bezwarunkowy i nadaje uprawnienia jednostkom. Nie jest dopuszczalne uznanie przepisu prawa UE za bezpośrednio skuteczny na niekorzyść obywatela (podatnika)<sup>15</sup>.

Orzeczenia TSUE wydawane w trybie prejudycjalnym określają treść i zakres stosowania aktów prawa pierwotnego i wtórnego (w tym dyrektyw 69/335/EWG i 2008/7/WE) tak, jak akty te należy i należało rozumieć i stosować od momentu ich wejścia w życie<sup>16</sup>. Wykładnia ta powinna być respektowana przez organy podatkowe i sądy administracyjne także przy orzekaniu o stosunkach prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia Trybunału.

**3. Historia.** Podatek od czynności cywilnoprawnych jest uregulowany w ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>17</sup>. Ustawa ta obowiązuje od 1 stycznia 2001 r. i została wprowadzona równoległe z ustawą z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej<sup>18</sup> (uchyloną i zastąpioną z dniem 1 stycznia 2007 r. obecnie obowiązującą ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej)<sup>19</sup>.

Oba te akty wspólnie zastąpiły wcześniejszą ustawę z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej<sup>20</sup>. W starej ustawie opłata skarbową obciążała zarówno czynności w postępowaniu w sprawach indywidualnych z zakresu administracji pań-

---

<sup>15</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014 r., II FSK 3058/13: „Prawo bezpośredniego powołania się na dyrektywę zostało przyznane jedynie jednostce, a nie państwu członkowskiemu. Trzeba też podkreślić, że jednostka ma prawo, a nie obowiązek stosowania przepisów dyrektywy to zaś oznacza, że nie można stronie zarzucać niedbałości/niestaranności w sytuacji, gdy jednostka ustalając swoją sytuację prawną uwzględniła jedynie właściwe w sprawie przepisy prawa krajowego nie analizując swjej sytuacji w kontekście możliwych do zastosowania w sprawie przepisów dyrektywy; strona działając w ustawowo statutowanej zasadzie zaufania do państwa i jego organów ma prawo oczekiwać, że państwo w sposób prawidłowy dokonuje implementacji regulacji wspólnotowych. Jeszcze raz bowiem należy podkreślić: obowiązek prawidłowej implementacji przepisów dyrektywy obciąża państwo członkowskie, a nie jednostkę, zaś państwo (organ państwa) nie może powoływać się bezpośrednio na dyrektywę”.

<sup>16</sup> Por. wyroki TSUE: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych od C-10/97 do C-22/97, *IN.CO.GE. '90 i in.*, Rec. s. I-6307, pkt 23; z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783, pkt 36–37.

<sup>17</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626.

<sup>18</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 z późn. zm.

<sup>19</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 783 z późn. zm.

<sup>20</sup> Dz. U. Nr 4 poz. 23 z późn. zm.; dalej: ustawa o opłacie skarbowej z 1989 r. Wraz z wprowadzeniem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie opodatkowania zaszyły pewne zmiany: zniesiono opodatkowanie umów dzierżawy, najmu i komisu.



stwowej (podania, czynności urzędowe podejmowane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego, zaświadczenia i zezwolenia wydawane na wniosek zainteresowanego), jak i czynności cywilnoprawne, a także dokumenty stwierdzające ustanowienie pełnomocnika oraz ich odpisy, weksle i dokumenty przewozowe. Opłata skarbową starego typu była więc należnością publicznoprawną o wybitnie niejednorodnym charakterze: opłaty administracyjnej oraz podatku od gromadzenia kapitału i przesunięć majątkowych; co więcej, w zakresie, w jakim obejmowała czynności cywilnoprawne, wbrew nazwie była ona faktycznie podatkiem (nie wykazywała bowiem cechy ekwiwalentności)<sup>21</sup>.

Chociaż pozbawione praktycznego sensu byłoby omawianie – poprzez relacjonowanie kolejnych aktów prawnych<sup>22</sup> – historii opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, to jednak należy zwrócić uwagę na ustawę z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej<sup>23</sup> (która obowiązywała od 1 stycznia 1976 r. do 28 lutego 1989 r.), a także rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej<sup>24</sup>. Wymienione akty prawne mają znaczenie wykraczające poza historyczne z uwagi na treść art. 7 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 69/335/EWG. Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym na dzień przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, stanowił, że „państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą”. W konsekwencji z praktycznego punktu widzenia zakres i sposób opodatkowania czynności umowy spółki i jej zmiany (w rozumieniu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) na dzień 1 lipca 1984 r. – a zatem pod rządami wymienionych aktów prawnych – determinuje możliwość opodatkowania tych czynności obecnie. Właściwy sposób rozumienia powołanego art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335/EWG stał się przy tym przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi, które doprowadziły do jednego z „polskich” orzeczeń prejudycjalnych TSUE (por. rozdział 2).

**4. Nowelizacje ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.** W ciągu swojego piętnastoletniego już obowiązywania ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych podlegała licznym zmianom. Najważniejsze nowelizacje zostały przeprowadzone następującymi ustawami:

<sup>21</sup> Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 218.

<sup>22</sup> Historycznie pierwsza regulacja podatku będącego odpowiednikiem obecnego podatku od czynności cywilnoprawnych nastąpiła dekretem z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 z późn. zm.). Na temat historii opodatkowania opłatą skarbową i stemplową, a także podatkiem od nabycia praw majątkowych zob. np.: M. Waluga, *Ustawa...*, s. 9–14; M. Goettel, A. Goettel, *Podatek...*, s. 19–30.

<sup>23</sup> Dz. U. Nr 45, poz. 226; dalej: ustawa o opłacie skarbowej z 1975 r.

<sup>24</sup> Dz. U. Nr 34, poz. 161 z późn. zm.; dalej: rozporządzenie w sprawie opłaty skarbowej z 1983 r.

- ustawą z dnia 7 czerwca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>25</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. (dalej jako nowelizacja z 2003 r.)<sup>26</sup>;
- ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>27</sup>, która weszła w życie 30 stycznia 2004 r. i 1 maja 2004 r. (nowelizacja z 2004 r.);
- ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>28</sup>, która w tym zakresie weszła w życie 16 sierpnia 2005 r. (nowelizacja z 2005 r.);
- ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>29</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. (nowelizacja z 2007 r.)<sup>30</sup>;
- ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>31</sup>, która weszła w życie 1 stycznia 2009 r. (nowelizacja z 2009 r.);
- ustawą z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>32</sup>, która weszła w życie 22 kwietnia 2010 r. (nowelizacja z 2010 r.).

#### **5. Podatek od czynności cywilnoprawnych jako źródło dochodów gmin.**

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h u.d.j.s.t. źródłami dochodów własnych gminy są między innymi wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych. Zatem chociaż podatek od czynności cywilnoprawnych jest pobierany przez naczelników urzędów skarbowych (jako organy właściwe), to stanowi dochód gmin.

Zgodnie z art. 16 u.d.j.s.t. wpływy z podatku od czynności cywilnoprawnych są przekazywane:

- 1) od czynności cywilnoprawnych, których przedmiotem jest przeniesienie własności nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego i prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym – na rachunek budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce położenia nieruchomości;

---

<sup>25</sup> Dz. U. Nr 121, poz. 1031.

<sup>26</sup> Nowelizacją tą m.in. zniesiono opodatkowanie umów poręczenia.

<sup>27</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42.

<sup>28</sup> Dz. U. Nr 143, poz. 1199.

<sup>29</sup> Dz. U. Nr 222, poz. 1629 z późn. zm.

<sup>30</sup> Nowelizacją tą m.in. zniesiono opodatkowanie ustanowienia odpłatnej renty i małżeńskich umów majątkowych, odstąpiono od zasady solidarnej odpowiedzialności obu (wszystkich) stron umowy oraz wprowadzono sankcyjną stawkę 20%.

<sup>31</sup> Dz. U. Nr 209, poz. 1319.

<sup>32</sup> Dz. U. Nr 44, poz. 251.

- 2) od umowy spółki – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której spółka ma siedzibę;
- 3) od czynności cywilnoprawnych, których przedmiotem jest przeniesienie własności rzeczy ruchomych i praw majątkowych, niewymienionych w pkt 1 – na rachunek budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę nabywcy, a jeżeli:
  - a) jedynie zbywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w kraju – na rachunek budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę zbywcy,
  - b) żadna ze stron nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby w kraju – na rachunek budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce dokonania czynności;
- 4) od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której znajduje się siedziba tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowana część;
- 5) od pozostałych czynności cywilnoprawnych – na rachunek budżetu gminy, na obszarze której ma siedzibę właściwy miejscowo urząd skarbowy.

Organ podatkowy potrąca z bieżących wpływów należnych gminie kwoty przekazanego jej podatku od spadków i darowizn lub podatku od czynności cywilnoprawnych, wypłacone podatnikom tytułem zwrotu nadpłaty lub tytułem zwrotu podatku. Jeżeli w okresie 2 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku, nie nastąpiło potrącenie całej kwoty wypłaconej podatnikowi, gmina jest zobowiązana do jednorazowego zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty organowi podatkowemu. W przypadku gdy gmina nie dokona zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty, organ podatkowy wydaje decyzję określającą kwotę zwrotu – do której stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa.

**6. Podatek od czynności cywilnoprawnych jako koszt podatkowy.** Wydatek poniesiony na podatek od czynności cywilnoprawnych może stanowić koszt uzyskania przychodów do celów opodatkowania podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Oznacza to, że warunkiem jego zaliczenia do kosztów podatkowych jest jego związek z przychodami podatkowymi, w kategoriach wyznaczonych treścią art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>33</sup> i art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>34</sup>. Przepisy te kwalifikują jako koszty uzyskania przychodów „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”.

Problematyczne okazuje się zaliczenie do kosztów podatkowych wydatku poniesionego na podatek od czynności cywilnoprawnych należny z tytułu wniesienia

---

<sup>33</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.

<sup>34</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

lub podwyższenia kapitału zakładowego w spółce kapitałowej albo wniesienia lub podwyższenia wkładu do spółki osobowej – czyli umowy spółki lub jej zmiany w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i pkt 2 w zw. z art. 1 ust. 3 u.p.c.c. (zob. komentarz do art. 1).

W pierwszym rzędzie przedmiotem sporów stała się możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego, a wśród nich wydatku poniesionego na zapłatę podatku od czynności cywilnoprawnych. Ostatecznie uchwałą składu 7 sędziów NSA z dnia 24 stycznia 2011 r., II FPS 6/10 rozstrzygnięto, że „[t]ylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do reguł wyrażonych w treści art. 12 ust. 4 pkt 4 i art. 7 ust. 1 i 2 [u.p.d.o.p.] w zw. z art. 15 ust. 1 tej ustawy”. Do wydatków tych w uzasadnieniu uchwały zaliczono ten poniesiony na podatek od czynności cywilnoprawnych. Stwierdzono bowiem: „tylko wydatki związane z emisją nowych akcji, bez których nie jest możliwe podwyższenie przez spółkę akcyjną kapitału zakładowego, nie są kosztami uzyskania przychodów, stosownie do art. 12 ust. 4 pkt 4 oraz art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Do tego rodzaju wydatków niewątpliwie należy zaliczyć opłaty notarialne, sądowe, podatek od czynności cywilnoprawnych, a w przypadku podwyższenia kapitału w drodze emisji akcji będących przedmiotem oferty publicznej objętych prospektem emisyjnym dodatkowo ponoszone w związku z tym opłaty giełdowe, koszty druku dokumentów akcyjnych, koszty sporządzenia, drukowania oraz dystrybucji prospektu emisyjnego lub jego skróconej wersji oraz koszty oferowania papierów wartościowych”.

Uchwała ta uznaje ten wydatek za poniesiony na osiągnięcie przychodu zwolnionego od podatku – jako taki przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych traktują „przychód otrzymany na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela”.

Rozwijając tezy tej uchwały (choć poza jej bezpośrednim przedmiotem), orzecznictwo nie uznaje za koszt podatkowy współników podatku od czynności cywilnoprawnych zapłaconego z tytułu zawarcia lub zmiany umowy spółki osobowej – wniesienia lub podwyższenia wkładu do takiej spółki. Stanowisko takie NSA zajął między innymi w wyroku z dnia 20 stycznia 2015 r., II FSK 3068/12: „w przypadku wniesienia wkładu na pokrycie udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością umowa spółki musi określać ilość i wartość nominalną udziałów przyznanych w zamian za wkład rzeczowy (art. 158 § 1 k.s.h.). Wymogu takiego nie przewidziano w przypadku spółek osobowych, co oznacza, że współnik nie otrzymuje w zamian żadnych udziałów w kapitale spółki. Biorąc pod uwagę treść definicji przychodu określoną w art. 11 ust. 1 [u.p.d.o.f.] oraz fakt, iż wniesienie wkładu jest dla współnika nieekwiwalentne, uznać należy, że wniesienie tego

wkładu nie powoduje powstania po stronie wspólnika przychodu podlegającego opodatkowaniu. W konsekwencji wniesienie wkładu do spółki osobowej jest neutralne podatkowo. Z tej przyczyny, skoro z wniesieniem wkładu nie wiąże się powstanie przychodu ani po stronie wnoszącego taki wkład, ani po stronie spółki, to tym samym nie jest możliwe uznanie uiszczonoego w związku z tą czynnością podatku od czynności cywilnoprawnych za koszt uzyskania przychodu<sup>35</sup>.

Należy uznać, że stanowisko to dotyczy wspólników spółek osobowych niezależnie od tego, czy są oni opodatkowani podatkiem dochodowym od osób fizycznych czy podatkiem dochodowym od osób prawnych – w obu przypadkach bowiem wniesienie wkładu do takiej spółki jest neutralne podatkowo (nie powoduje powstania przychodu)<sup>36</sup>.

Chociaż stanowisko takie – zarówno w odniesieniu do spółek kapitałowych, jak i w odniesieniu do spółek osobowych – należy uznać za niepoprawne, to zyskało ono pewne wsparcie w literaturze<sup>37</sup>. Nie ma również perspektyw na jego rychłą zmianę.

**7. Nowelizacja z 2016 r.** Ważne zmiany ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych wynikają z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw<sup>38</sup>. Nowelizacja ta w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych wejdzie w życie w dniu 1 stycznia 2016 r. Zgodnie z przepisem przejściowym, zawartym w art. 50 ust. 2 nowelizacji, do opodatkowania czynności cywilnoprawnych, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał przed 1 stycznia 2016 r., stosuje się przepisy dotychczasowe.

W poniższym komentarzu będą sygnalizowane zmiany ustawy wynikające z nowelizacji (zwanej „nowelizacją z 2016 r.”).

---

<sup>35</sup> Por. także wyroki NSA z dnia 6 lutego 2014 r., II FSK 1385/12 i II FSK 1386/12; z dnia 9 października 2012 r., II FSK 420/11; z dnia 3 czerwca 2014 r., II FSK 1550/12 i z dnia 1 października 2014 r., II FSK 2399/12.

<sup>36</sup> Orzecznictwo milczy na temat możliwości rozpoznania kosztu z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych przy zbyciu udziału spółkowego w spółce osobowej. Na możliwość taką wskazuje np. J. Obidowski, *Konsekwencje podatkowe wnoszenia wkładów do spółek osobowych*, M. Pod. 2014, nr 2.

<sup>37</sup> „Wydatek ten wiąże się z wniesieniem wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną. Wydatek dotyczył zatem bezpośrednio czynności, która z mocy prawa jest objęta zwolnieniem przedmiotowym. Wprawdzie późniejsze wykorzystanie aportu stwarza możliwość uzyskania przychodu, jednakże przedmiotowy wydatek został poniesiony w związku z wniesieniem aportu, nie zaś jego wykorzystaniem” – K. Kanka, *Możliwość zaliczenia PCC zapłaconego w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego do spółki osobowej jako koszt uzyskania przychodu przez jej wspólników*, M. Pod. 2015, nr 1.

<sup>38</sup> Dz. U. poz. 1045.

## Rozdział 2

### Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału

**1. Dyrektywa 2008/7/WE.** Podstawowym aktem prawnym Unii Europejskiej mającym znaczenie dla opodatkowania polskim podatkiem od czynności cywilnoprawnych – w zakresie, w jakim jest on podatkiem pośrednim od gromadzenia kapitału (podatkiem kapitałowym) – jest obecnie dyrektywa 2008/7/WE. Zastąpiła ona dyrektywę 69/335/EWG.

Dyrektywa 69/335/EWG miała na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału, uważanego za podstawowy warunek stworzenia unii gospodarczej, posiadającej cechy zbliżone do rynku wewnętrznego. W przypadku podatków od gromadzenia kapitału dążenie do realizacji tego celu oznacza zniesienie podatków pośrednich dotychczas obowiązujących w państwach członkowskich i stosowanie w ich miejsce podatku pobieranego tylko jeden raz w obrębie wspólnego rynku i w tej samej wysokości we wszystkich państwach członkowskich<sup>39</sup>. Celem dyrektywy 69/335/EWG była: 1) harmonizacja obowiązujących w państwach członkowskich podatków od gromadzenia kapitału oraz 2) zapobieżenie nakładaniu przez państwa członkowskie innych podobnych podatków<sup>40</sup>.

Dyrektywa ta była wielokrotnie zmieniana: w 1973 r. dyrektywą 73/79/EWG<sup>41</sup> i dyrektywą 73/80/EWG<sup>42</sup>, w 1974 r. dyrektywą 74/553/EWG<sup>43</sup>, wreszcie w 1985 r. dyrektywą 85/303/EWG<sup>44</sup>. Wraz z tą ostatnią zmianą przyznano państwom członkowskim możliwość zwolnienia od podatku kapitałowego wszystkich lub niektórych czynności objętych zakresem dyrektywy i wprowadzono zwolnienie dla czynności dotychczas opodatkowanych według obniżonych stawek. Tym samym

<sup>39</sup> Zob. motyw szósty dyrektywy i wyroki TS: z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-299/13, *Gielen*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 20; z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-569/07, *HSBC Holdings i Vidacos Nominees*, Zb. Orz. s. I-9047, pkt 28; z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-350/98, *Henkel Hellas*, Rec. s. I-8013, pkt 3; z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783, pkt 2; z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94, *Denkavit*, Rec. s. I-2827, pkt 16.

<sup>40</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 20 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych C-71/91 i C-178/91, *Ponente Carni i Cispadana Costruzioni*, Rec. s. I-1915, pkt 19–20; B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, The Netherlands 2012, s. 563.

<sup>41</sup> Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 13.

<sup>42</sup> Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 15.

<sup>43</sup> Dz. Urz. WE L 303 z 13.11.1974, s. 9.

<sup>44</sup> Dz. Urz. WE L 156 z 15.06.1985, s. 23.

<sup>45</sup> Dla podatku kapitałowego znaczenie miały również postanowienia aktów przystąpienia: punkt VI.1 załącznika I do Aktu przystąpienia z 1972 r. (Dz. Urz. WE L 73 z 27.03.1972, s. 93); punkt VI.1 załącznika I do Aktu przystąpienia z 1979 r. (Dz. Urz. WE L 291 z 19.11.1979, s. 95); punkt V.1 załącznika I do Aktu przystąpienia z 1985 r. (Dz. Urz. WE L 302 z 15.11.1985, s. 167); punkt XI.B.I.1 załącznika I do Aktu przystąpienia z 1994 r. (Dz. Urz. WE C 241 z 29.08.1994, s. 196); punkt 9.1 załącznika II do Aktu przystąpienia z 2003 r. (Dz. Urz. UE L 236 z 23.09.2003, s. 555).

dyrektywa przestała wymagać opodatkowania podatkiem kapitałowym jakichkolwiek operacji. Po raz pierwszy stwierdzono także, że podatek kapitałowy powinien zostać zniesiony oraz *implicite* przyjęto zasadę *standstill*, zgodnie z którą podatek raz zniesiony przez państwo członkowskie nie może zostać ponownie wprowadzony (por. poniżej). Od tamtej pory datuje się trend stopniowego wycofywania podatku kapitałowego w państwach członkowskich<sup>46</sup>. Obecnie podatek ten obowiązuje w zaledwie 5 z nich (spośród 28)<sup>47</sup>.

Dyrektywa 2008/7/WE zapewniła obowiązującym przepisom przejrzystość (wielokrotne zmiany negatywnie odbiły się na komunikatywności dyrektywy 69/335/EWG), ale także nadała regulacji zmienioną strukturę i w pewnym stopniu zmienioną treść. Stanowi ona zatem tzw. *recast* dyrektywy 69/335/EWG. W szczególności jest ona w zamierzeniu kolejnym krokiem na drodze do całkowitego zniesienia podatku kapitałowego – w porównaniu z dyrektywą 69/335/EWG nakłada bowiem ściślejsze ograniczenia na uprawnienia państw członkowskich do utrzymania tego podatku<sup>48</sup>.

Dyrektywa 2008/7/WE co do zasady weszła w życie 12 marca 2008 r. (z terminem transpozycji jej postanowień do krajowych porządków prawnych upływającym 31 grudnia 2008 r.), natomiast jej art. 1, 2, 6, 9, 10 i 11 obowiązują od 1 stycznia 2009 r.

**2. Cele dyrektywy.** Cel dyrektywy 2008/7/WE objaśnia jej preambuła. Stwierdza ona, że „[p]odatki pośrednie od gromadzenia kapitału, to znaczy podatki kapitałowe (podatki naliczane od wkładów kapitałowych do spółek i przedsiębiorstw, opłata stemplowa od papierów wartościowych oraz podatek od działań restrukturyzacyjnych) niezależnie od tego, czy działania te są związane z podwyższeniem kapitału czy nie, powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ kapitału. To samo dotyczy innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak podatek kapitałowy i opłata stemplowa od papierów wartościowych” (motyw 2) oraz że „[k]onsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw; takie konsekwencje są szczególnie szkodliwe przy obecnej koniunkturze gospodarczej, w której istnieje potrzeba uznania wspierania inwestycji za nadrzędny priorytet” (motyw 4). Dlatego „w interesie rynku wewnętrznego leży ujednoczenie prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tak

<sup>46</sup> B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax...*, s. 564.

<sup>47</sup> Państwa te to: Austria, Cypr, Grecja, Polska, Portugalia (Austria zniesie podatek od 1 stycznia 2016 r.).

<sup>48</sup> Por. komunikat Komisji Europejskiej dotyczący zniesienia podatku kapitałowego z dnia 4 grudnia 2006 r., IP/06/1673, a także uzasadnienie przygotowanego przez Komisję projektu dyrektywy Rady w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 4 grudnia 2006 r. 2006/0253 (CNS), s. 2–3; [http://www.europarl.europa.eu/registre/docs\\_autres\\_institutions/commission\\_europeenne/com/2006/0760/COM\\_COM\(2006\)0760\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/registre/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2006/0760/COM_COM(2006)0760_EN.pdf) lub <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2006:0760:FIN>. Ostatecznie przyjęta dyrektywa 2008/7/WE jest nieco mniej ambitna od jej projektu przygotowanego przez Komisję.

aby w możliwie największym stopniu wyeliminować czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału” (motyw 3). Ujednolicenia tego dokonuje dyrektywa 2008/7/WE.

Preambuła nie pozostawia wątpliwości, że najlepszym rozwiązaniem byłoby zniesienie podatku kapitałowego (motyw 5). Uznaje jednak, że rozwiązanie to jest nie do zaakceptowania przez niektóre państwa członkowskie – dlatego państwom tym pozostawia się możliwość dalszego nakładania podatku kapitałowego na wszystkie lub część operacji. Jest to możliwe przy założeniu stosowania w jednym i tym samym państwie jednolitej stawki podatku, niemożności ponownego wprowadzenia podatku po jego uprzednim zniesieniu przez państwo członkowskie (motyw 6), a także nienaliczania podatku więcej niż raz (motyw 7). Nie powinny być nakładane żadne inne podatki pośrednie od gromadzenia kapitału (poza podatkiem kapitałowym), a w szczególności opłata stemplowa od papierów wartościowych, bez względu na pochodzenie takich papierów wartościowych i bez względu na to, czy reprezentują one kapitał własny spółki, czy kapitał pożyczkowy (motyw 9).

Jak słusznie pisze P. Selera, „preambuła do dyrektywy 2008/7/WE nie pozostawia złudzeń, że dyrektywa stanowi kompromis pomiędzy dążeniem Unii do wyeliminowania w państwach członkowskich podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (bez względu na nazwę i sposób nakładania tych podatków) a fiskalizmem państw członkowskich”<sup>49</sup>. Warto dodać, że kompromis ten zdecydowanie faworyzuje zniesienie podatku, o którego „niekorzystnych skutkach” dyrektywa wypowiada się kategorycznie. W konsekwencji przepisy dyrektywy 2008/7/WE, a pośrednio przepisy krajowe w zakresie objętym tą dyrektywą, powinny być odczytywane przez pryzmat niedwuznacznej intencji prawodawcy Unii, by w możliwie największym stopniu ograniczyć nakładanie podatków kapitałowych.

**3. Klauzula *standstill*.** Klauzula *standstill* (zwana także zasadą stałości lub kontynuacji) w pierwszym rzędzie zakazuje nakładania podatku kapitałowego, który nie był pobierany w określonej w dyrektywie dacie odniesienia. Dzień ten to dla dyrektywy 69/335/EWG, obowiązującej w dniu przystąpienia Polski do UE, 1 lipca 1984 r.<sup>50</sup>, natomiast w świetle dyrektywy 2008/7/WE – 1 stycznia 2006 r. (por. art. 7 ust. 1 tej dyrektywy). Jak trafnie ujmuje to orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, zasada ta „oznacza możliwość «poruszania się» przez państwo członkowskie, przy ustanawianiu obciążeń podatkowych lub ustalaniu ich wysokości, jedynie w ramach *status quo* istniejącego w dacie wskazanej normą prawa wspólnotowego [prawa Unii]”<sup>51</sup>. Właściwe rozumienie daty odniesienia

<sup>49</sup> P. Selera, *Glosa do wyroku TS z dnia 12 listopada 2009 r., C-441/08, Vademecum Doradcy Podatkowego*.

<sup>50</sup> Ściślej: niedozwolone jest opodatkowanie operacji, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

<sup>51</sup> Wyroki NSA: z dnia 21 stycznia 2015 r., II FSK 2968/12; z dnia 9 stycznia 2015 r., II FSK 2984/12; z dnia 16 grudnia 2014 r., II FSK 2682/12 i inne.



zostało objaśnione w szczególności w wyroku TSUE w polskiej sprawie C-372/10, *PAK-Holdco*<sup>52</sup> (por. omówienie poniżej).

Zasada stałości wzbrania także państwu członkowskiemu pobierania podatku kapitałowego w sytuacji, gdy wprowadzie podatek ten był nakładany w dacie odniesienia, ale został następnie zniesiony. Zakazuje ona zatem ponownego wprowadzania podatku raz zniesionego. Zakaz ten można wyrazić przy pomocy formuły: „raz nieopodatkowane, zawsze nieopodatkowane”.

Wreszcie zasada ta stoi na przeszkodzie podwyższeniu stawki opodatkowania podatkiem kapitałowym (nawet w granicach, które są ogólnie dopuszczalne) po tym, jak ta została obniżona.

Ma ona zatem kilka równie ważnych aspektów.

Ze względu na drugi z tych aspektów dla uprawnienia państwa członkowskiego do nakładania podatku kapitałowego znaczenie zachowuje nadal także data 1 lipca 1984 r. – mimo że dyrektywa 69/335/EWG przestała już obowiązywać. Jeżeli bowiem Polska zobowiązana była do odstąpienia od nakładania podatku wraz z przystąpieniem do Unii, to nawet jeśli tego nie uczyniła, należy uznać (kontrfaktycznie, ale zgodnie z zasadą *effect utile*), że podatek został zniesiony – a zatem nie może zostać przywrócony.

Do czasu zmiany wprowadzonej dyrektywą 85/303/EWG zasada stałości była zawarta w dyrektywie 69/335/EWG tylko *implicite*. Także po tej zmianie przepis dyrektywy (art. 7 ust. 1 i 2<sup>53</sup>) nakazywał zwolnienie z podatku kapitałowego operacji, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą (w stosunku do innych czynności Trybunał pozostawił państwom członkowskim wybór – mogły one je opodatkować jednolitą stawką nieprzekraczającą 1% lub nie stosować wobec nich podatku). Odnosił się on zatem tylko do pierwszego z omówionych wyżej aspektów zasady, pomijając pozostałe. Trybunał wywiódł ją w wyroku z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-350/98, *Henkel Hellas* (pkt 22); wcześniej uczynił to rzecznik generalny w tej samej sprawie<sup>54</sup>. Uwarunkowania prawne i faktyczne tej sprawy były szczególne; jednakże sama zasada została następnie zgeneralizowana.

Także Komisja Europejska w uzasadnieniu projektu dyrektywy Rady w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 4 grudnia 2006 r. 2006/0253 (CNS) uznała, że cel dyrektywy 69/335/EWG, zwłaszcza po jej zmianie w 1985 r., domyślnie zobowiązuje do przestrzegania zasady *standstill* w pełnym zakresie (por. s. 2 i 7).

<sup>52</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-372/10, *PAK-Holdco*, opublikowany w Zbiorze elektronicznym.

<sup>53</sup> Artykuł 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335/EWG stanowił: „1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje, inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą. (...) 2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%”.

<sup>54</sup> Opinia z dnia 9 września 1999 r., pkt 17–21.

Stanowisko takie Trybunał zajął także w wyroku w polskiej sprawie C-212/10, *Logstor ROR Polska*<sup>55</sup> (por. omówienie poniżej). Trybunał wskazał, że po tym, jak zgodnie z wykładnią dokonaną przez sąd odsyłający Rzeczpospolita Polska zrezygnowała z dniem przystąpienia do Unii Europejskiej z tego opodatkowania, nie miała już prawa go później przywrócić. Artykuł 4 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG, którego brzmienie odwołuje się do pojęcia ciągłości, należy bowiem interpretować w świetle celu wskazanego w motywach drugim i trzecim dyrektywy 85/303, jakim jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego. Z motywu trzeciego dyrektywy wynika, że z punktu widzenia owego celu tylko trudności budżetowe, jakie napotykałyby państwa członkowskie w razie zniesienia podatku kapitałowego, uzasadniają możliwość jego utrzymania przez te państwa, które nie zaniechały jego pobierania. Zawarte w art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG sformułowanie „mogą (...) nadal podlegać podatkowi kapitałowemu” należy więc interpretować w ten sposób, że możliwość opodatkowania przez państwa członkowskie wymienionych w owym ustępie czynności podatkiem kapitałowym wymaga nie tylko, by były one opodatkowane w rozumieniu tego przepisu na podstawie przepisów krajowych obowiązujących w dniu 1 lipca 1984 r., lecz także by podlegały następnie opodatkowaniu w sposób nieprzerwany. W przeciwnym razie państwo członkowskie nie może powoływać się na utratę przychodów jako na uzasadnienie utrzymania podatku kapitałowego. Wskazanie w art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG daty 1 lipca 1984 r. nie upoważnia więc państw członkowskich, które w owym dniu poddawały omawiane czynności opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, do ponownego wprowadzenia takiego podatku po jego zniesieniu. Byłoby to sprzeczne z brzmieniem wspomnianego przepisu, a także z celem omawianej dyrektywy, jakim jest ograniczenie, a nawet zniesienie podatku kapitałowego. W związku z powyższym państwo członkowskie, które po dniu 1 lipca 1984 r. zwolniło zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG określone czynności z opodatkowania podatkiem kapitałowym, nie może ponownie wprowadzić takiego podatku od tych czynności (pkt 35–39).

Stanowisko to zostało także potwierdzone w najnowszym orzecznictwie TSUE. W wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r. w sprawie C-377/13, *Ascendi Beiras Litoral e Alta*<sup>56</sup> Trybunał stwierdził, że „[p]onieważ art. 4 ust. 1 i art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 nie odnoszą się wyraźnie do sytuacji podatku zniesionego, a następnie ponownie wprowadzonego po dniu 1 lipca 1984 r., należy odwołać się do wykładni teleologicznej rozważanych przepisów, poszukując celów, dla których zostały one ustanowione” (pkt 48). Posiłkując się treścią motywów drugiego i trzeciego tej dyrektywy, Trybunał orzekł, że „[w]skazanie w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy (...) daty 1 lipca 1984 r. nie upoważnia więc państw członkowskich, które w owym

<sup>55</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C-212/10, *Logstor ROR Polska*, Zb. Orz. s. I-5453.

<sup>56</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 czerwca 2014 r. w sprawie C-377/13, *Ascendi Beiras Litoral e Alta*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 51.

dniu poddawały omawiane czynności opodatkowaniu podatkiem kapitałowym według stawki wyższej od 0,5%, do ponownego wprowadzenia takiego podatku po jego zniesieniu. Wolą prawodawcy unijnego było bowiem zniesienie podatku kapitałowego, a możliwość jego utrzymania jest tylko wyjątkiem uzasadnionym obawą utraty przez państwa członkowskie dochodów budżetowych. Nawet jeśli utrata dochodów budżetowych mogła uzasadniać utrzymanie podatku kapitałowego po dniu 1 lipca 1984 r., w granicach określonych w art. 7 ust. 2 wspomnianej dyrektywy, nie mogła ona uzasadniać ponownego wprowadzenia takiego podatku” (pkt 50).

Obecnie zasada *standstill* jest wyrażona wprost w dyrektywie 2008/7/WE. Jak głosi motyw 6 dyrektywy, „[p]aństwo członkowskie, które podejmie decyzję o nienakładaniu podatku kapitałowego na wszystkie lub niektóre operacje objęte niniejszą dyrektywą, nie powinno mieć możliwości ponownego wprowadzenia takich podatków”. W art. 7 ust. 1 dyrektywa wskazuje 1 stycznia 2006 r. jako datę odniesienia – państwo członkowskie, które w tym dniu naliczało podatek od wkładów kapitałowych, może go w dalszym ciągu naliczać, pod warunkiem, że jest on zgodny z art. 8–14. Z art. 7 ust. 2–5 dyrektywy wynika natomiast, że jeżeli w jakimkolwiek momencie po tym dniu państwo członkowskie przestanie naliczać podatek kapitałowy lub przyzna zwolnienie na mocy art. 13, nie może go ponownie wprowadzić<sup>57</sup>. Reguła ta dotyczy zarówno ogólnego zniesienia podatku kapitałowego, jak i jego zniesienia tylko w stosunku do określonych czynności (określonych wkładów kapitałowych). Z kolei art. 8 ust. 2 dyrektywy stanowi, że stosowana przez państwo członkowskie stawka nie może przekraczać stosowanej w dniu 1 stycznia 2006 r.; w przypadku gdy po tej dacie państwo obniży stawkę, nie może ponownie wprowadzić stawki wyższej.

Zasada *standstill* ma istotne znaczenie dla zakresu opodatkowania polskim podatkiem od czynności cywilnoprawnych (zob. komentarz do art. 1 i 2).

**4. Zasada jednokrotnego opodatkowania kapitału.** Drugą z ważnych zasad rządzących opodatkowaniem podatkiem kapitałowym jest zasada maksymalnie jednokrotnego opodatkowania kapitału (zakaz podwójnego opodatkowania wkładów kapitałowych). Zasada ta była wyrażona w motywie szóstym dyrektywy 69/335/EWG<sup>58</sup>; obecnie artykułuje ją (nadając jej szerszy zakres) motyw 7: „[k]oncepcja wewnętrznego rynku zakłada, że podatek od gromadzenia kapitału w ramach wewnętrznego rynku przez spółkę lub przedsiębiorstwo nie może być naliczany więcej niż jeden raz. W związku z tym, jeżeli państwo członkowskie

<sup>57</sup> Zob. także wyrok z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie C-357/13, *Drukarnia Multipress*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 34.

<sup>58</sup> A także w przepisach dyrektywy, zwłaszcza w art. 2 i 6; por. m.in. wyroki TSUE: z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03, *Senior Engineering Investments*, Zb. Orz. s. I-525, pkt 26; z dnia 18 marca 1993 r. w sprawie C-280/91, *Viessmann*, Rec. s. I-971, pkt 19–21; z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-508/99, *Palais am Stadtpark*, Rec. s. I-4455, pkt 30; z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-441/08, *Elektrownia Pątnów II*, Zb. Orz. s. I-10799.

posiadające prawo do nałożenia podatku nie nakłada podatku kapitałowego na niektóre lub wszystkie operacje objęte niniejszą dyrektywą, żadne inne państwo członkowskie nie może nałożyć podatku na te operacje”.

Zasadę tę odzwierciedla kilka szczegółowych reguł:

- wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym przewidziane dla opodatkowanej wcześniej: sumy aktywów przeznaczonych na podwyższenie kapitału oraz sumy pożyczek konwertowanych na kapitał (art. 12),
- zakaz opodatkowania wkładów kapitałowych podatkiem pośrednim innym niż podatek kapitałowy (art. 5),
- rozdział kompetencji podatkowych w zakresie podatku kapitałowego między państwa członkowskie (art. 10),
- a nawet uwolnienie od podatku kapitałowego operacji restrukturyzacyjnych (art. 4).

Jak się jednak wydaje, zasada ta ma głębię wykraczającą poza konkretne wymienione powyżej reguły, na które się przekłada. Może ona stanąć na przeszkodzie opodatkowaniu podatkiem kapitałowym (lub innym, pobieranym od wkładów kapitałowych) operacji, jeżeli opodatkowanie takie prowadziłoby do podwójnego obciążenia podatkiem tego samego kapitału (w znaczeniu przedmiotowym czy też funkcjonalnym, a niekoniecznie podmiotowym, tj. u tego samego podatnika – tej samej spółki; por. drugą tezę wyroku w sprawie C-372/10, *PAK-Holdco*<sup>59</sup> i pkt 36–37 uzasadnienia tego wyroku).

**5. Struktura dyrektywy 2008/7/WE.** Dyrektywa 2008/7/WE dzieli się na cztery rozdziały: rozdział I „Przedmiot i zakres”, rozdział II „Przepisy ogólne”, rozdział III „Przepisy szczególne” oraz rozdział IV „Przepisy końcowe”. Zawiera również trzy załączniki: załącznik I „Wykaz spółek, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. a” (tj. podstawowej kategorii tzw. spółek kapitałowych w rozumieniu dyrektywy – spółek, do których dyrektywa ma zastosowanie); załącznik II „Uchylona dyrektywa wraz z wykazem jej kolejnych zmian” (tj. dyrektywa 69/335/EWG) oraz załącznik III „Tabela korelacji” (między dyrektywą 2008/7/WE a dyrektywą 69/335/EWG).

Tekst dyrektywy został przytoczony na końcu tego komentarza. Poniższe uwagi mają za zadanie tekst ten uprzystępnąć poprzez prześledzenie skomplikowanej architektury dyrektywy.

**6. Zakres przedmiotowy dyrektywy 2008/7/WE.** Jak wynika to z jej tytułu, preambuły i art. 1, dyrektywa 2008/7/WE dotyczy podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tj. nakładanych w odniesieniu do: a) wkładu kapitałowego do

<sup>59</sup> „Artykuł 5 ust. 3 tiret pierwsze dyrektywy 69/335, który wyłącza z podstawy opodatkowania «sumę aktywów należących do spółki kapitałowej, które są przeznaczone na podwyższenie kapitału i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym», należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie niezależnie od tego, czy chodzi o aktywa spółki, której kapitał ulega podwyższeniu, czy o te aktywa, które pochodzą od innej spółki i podwyższyły ten kapitał”.

spółek kapitałowych; b) działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych; c) emisji niektórych papierów wartościowych lub obligacji.

W art. 7 ust. 1 dyrektywa zrównuje dwa określenia: „podatek od wkładów kapitałowych” oraz „podatek kapitałowy”.

**7. Mechanizm dyrektywy 2008/7/WE.** Mechanizm ten daje się opisać formułą:

- państwa członkowskie nie mogą nakładać na spółki kapitałowe żadnych podatków pośrednich od operacji wymienionych w art. 5,
- z wyjątkiem opłat i podatków wymienionych w art. 6 (w tym podatku od wartości dodanej),
- chyba że operacją opodatkowaną jest wkład kapitałowy, od którego dane państwo członkowskie naliczało ten podatek w dniu 1 stycznia 2006 r., przy zachowaniu warunków, o których mowa w art. 7 ust. 2–5 i art. 8–14, a nakładanym podatkiem jest podatek kapitałowy.

Systematyka (wewnętrzna organizacja) dyrektywy 2008/7/WE odzwierciedla ten mechanizm, ujmując w rozdziale II „Przepisy ogólne” zasadę nieopodatkowania operacji angażujących kapitał, natomiast w rozdziale III „Przepisy szczególne” regulując wyjątek od tej zasady, przewidziany dla wkładów kapitałowych.

Artykuł 5 zakazuje nakładania na spółki kapitałowe podatku pośredniego w każdej formie w odniesieniu do wymienionych w nim działań, które dzielą się na objęte zakazem bezwzględny (określone w art. 5 ust. 1 lit. b–e oraz ust. 2) oraz względny, tj. podlegającym uchyleń na mocy wyjątku wynikającego z art. 7 ust. 1 (art. 5 ust. 1 lit. a). W konsekwencji tzw. wkłady kapitałowe (które definiuje art. 3) mogą nadal podlegać opodatkowaniu podatkiem od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych („podatkiem kapitałowym”), jeżeli państwo członkowskie naliczało taki podatek w dniu 1 stycznia 2006 r. Opodatkowanie to może się jednak odbywać wyłącznie na zasadach i warunkach określonych w artykułach: od art. 7 ust. 2 do art. 14 włącznie. Dozwołonym podatkiem kapitałowym jest taki tylko, który spełnia wymienione w tych przepisach przesłanki.

W takich warunkach można opodatkować tylko wkłady kapitałowe; zezwolenie to nie obejmuje pozostałych operacji wymienionych w art. 5. Nie obejmuje zwłaszcza działań restrukturyzacyjnych (art. 5 ust. 1 lit. e w zw. z art. 4). W ich przypadku prawodawca unijny uznał, że ewentualny podatek byłby szczególnie niepożądany.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, „[z]godnie z celami [dyrektywy] zakaz opodatkowania operacji gromadzenia kapitału znajduje zastosowanie również do operacji niewymienionych wyraźnie w tym zakazie, w sytuacji gdy taki podatek powoduje opodatkowanie transakcji stanowiącej integralną część ogólnej czynności z punktu widzenia gromadzenia kapitału”<sup>60</sup>.

<sup>60</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 października 2014 r. w sprawie C-299/13, *Isabelle Gielen*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 26.

**8. Kluczowe definicje – „spółka kapitałowa”.** Dla zrozumienia treści dyrektywy kluczowe znaczenie mają definicje jej pojęć autonomicznych zawarte w rozdziale I: definicje „spółki kapitałowej” (art. 2), „wkładu kapitałowego” (art. 3) oraz „działań restrukturyzacyjnych” (art. 4). Terminy te należy rozumieć tak, jak definiuje je dyrektywa, niezależnie od znaczeń przypisanych do nich w prawie krajowym.

Dyrektywa dotyczy tylko opodatkowania spółek kapitałowych. Spółki osobowe (tj. inne niż kapitałowe w rozumieniu dyrektywy) pozostają poza jej zakresem<sup>61</sup>.

Definicja „spółki kapitałowej” z art. 2 jest złożona. Obok form wymienionych w załączniku I (w przypadku Polski są nimi spółka akcyjna i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) spółką kapitałową w znaczeniu dyrektywy są także inne spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawne, „których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie” lub „prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów” (art. 2 ust. 1 lit. b i c). Ponadto art. 2 ust. 2 uznaje za spółki kapitałowe „wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk” – jednakże zgodnie z art. 9 dyrektywy na użytek nakładania podatku kapitałowego na wkłady kapitałowe państwa członkowskie mogą zdecydować o nieuznawaniu podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 2, za spółki kapitałowe (a co za tym idzie niepoddawaniu ich podatkowi kapitałowemu). Odstępstwo to powinno być rozumiane jako dotyczące rodzaju spółki, a nie jedynie jako dotyczące pojedynczych spółek lub spółek działających w takim lub innym sektorze gospodarczym<sup>62</sup>. Celem art. 2 ust. 2 jest „zapobieżenie wyborowi szczególnej formy prawnej działalności prowadzącej do różnego traktowania podatkowego czynności równoważnych z ekonomicznego punktu widzenia”<sup>63</sup>.

Rozumienie pojęcia spółki kapitałowej było przedmiotem orzecznictwa Trybunału<sup>64</sup>.

**9. Kluczowe definicje – wkład kapitałowy.** Zgodnie z art. 3 dyrektywy za wkłady kapitałowe uważa się: utworzenie spółki kapitałowej (lit. a); przekształcenie spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która nie jest spółką kapitałową, w spółkę kapitałową (lit. b); podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju<sup>65</sup> (lit. c); podwyższenie

<sup>61</sup> Zob. np. wyrok TSUE z dnia 16 maja 2002 r. w sprawie C-508/99, *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft*, Rec. s. I-4455, pkt 25–26.

<sup>62</sup> Wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05, *Komisja przeciwko Grecji*, Zb. Orz. s. I-4185, pkt 45.

<sup>63</sup> Wyrok z dnia 12 listopada 1987 r. w sprawie 112/86, *Amro Aandelen Fonds*, Rec. s. 4453, pkt 10.

<sup>64</sup> Zob. np. wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05, *Komisja przeciwko Grecji*, Zb. Orz. s. I-4185.

<sup>65</sup> Czynność taką stanowi m.in. zapłata dodatkowych, uzgodnionych kwot ponad wartość nominalną akcji przez spółkę-matkę nowego udziałowca spółki akcyjnej, a także na rzecz spółki-

majątku spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie, takie jak prawo głosu, udział w zyskach lub udział w podziale nadwyżki powstałej po likwidacji spółki<sup>66</sup> (lit. d); przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim (lit. e); przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki kapitałowej, której centrum rzeczywistego zarządzania znajduje się w państwie trzecim (lit. f); podwyższenie kapitału spółki kapitałowej w drodze kapitalizacji zysków lub rezerwy stałej lub tymczasowej<sup>67</sup> (lit. g); zwiększenie majątku spółki kapitałowej w drodze świadczenia usług przez członka, które nie powodują zwiększenia kapitału spółki, ale powodują zmianę w prawach spółki bądź mogą zwiększyć wartość udziałów spółki<sup>68</sup> (lit. h); zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeśli wierzyciel uprawniony jest do udziału w zyskach spółki (lit. i); zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową u członka, współmałżonka lub dziecka członka, a także zaciągnięcie pożyczki u strony trzeciej, jeżeli jest ona gwarantowana przez członka, pod warunkiem że takie pożyczki mają taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki (lit. j).

Oceniając, czy dana transakcja należy do zakresu art. 3 dyrektywy, należy przyjąć podejście ekonomiczne, a nie formalne, oparte na źródle wkładu (wkłady opodatkowane nie muszą być wnoszone przez udziałowców, o ile ich wniesienie udziałowcom tym jest przypisane)<sup>69</sup>.

---

córki spółki akcyjnej – wyrok TSUE z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99, *ESTAG*, Rec. s. I-8837.

<sup>66</sup> Czynność taką stanowi m.in. wydanie podmiotom niebędącym współnikami certyfikatów uprawniających do udziału w bieżącym zysku – zob. wyroki TSUE z dnia 17 października 2002 r. w sprawach: C-138/00, *Solida i Tech*, Rec. s. I-8905; C-71/10, *DEVELOP*, Rec. s. I-8877.

<sup>67</sup> Oznacza to „operacje, w przypadku których podwyższenie kapitału następuje ze środków własnych spółki” – wyrok TSUE z dnia 2 listopada 1988 r. w sprawie 36/86, *Ministeriet for Skatter og Afgifter/Dansk Sparinvest*, Rec. s. 409, pkt 13.

<sup>68</sup> Czynność taką stanowi m.in. udzielenie spółce przez współnika nieoprocentowanej pożyczki – zob. wyroki TSUE: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-287/94, *Frederiksen*, Rec. s. I-4581; z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*, Rec. s. I-7397, pkt 17–19; z dnia 5 lutego 1991 r. w sprawie C-249/89, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, Rec. s. I-257, pkt 17; podstawę opodatkowania wyznacza wartość niepobranego oprocentowania; umorzenie przez współnika wierzytelności posiadanej wobec spółki – zob. wyrok TSUE z dnia 5 lutego 1991 r. w sprawie C-15/89, *Deltakabel*, Rec. s. I-241; transfer zysków z jednej spółki do drugiej, gdy obie te spółki są kontrolowane przez tego samego współnika i gdy taki transfer zwiększa aktywa spółki otrzymującej i wartość jej udziałów – zob. wyrok TSUE z dnia 13 października 1992 r. w sprawie C-49/91, *Weber Haus*, Rec. s. I-5207.

<sup>69</sup> Wyrok TSUE z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-71/10, *DEVELOP*, Rec. s. I-8877, pkt 25; wyrok TSUE z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-339/99, *ESTAG*, Rec. s. I-8837, pkt 37–38.

**10. Kluczowe definicje – działania restrukturyzacyjne.** Z kolei art. 4 dyrektywy uznaje za działania restrukturyzacyjne:

- przeniesienie przez jedną lub kilka spółek kapitałowych wszystkich swoich aktywów i pasywów albo jednego bądź więcej oddziałów do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej;
- przejęcie przez spółkę kapitałową, która jest w trakcie tworzenia lub już istnieje, udziałów dających większość głosów w innej spółce kapitałowej, pod warunkiem że rekompensata obejmuje przynajmniej częściowo papiery wartościowe reprezentujące kapitał tej pierwszej spółki; w przypadku gdy większość praw głosu uzyskuje się za pomocą co najmniej dwóch operacji, za działania restrukturyzacyjne uznaje się wyłącznie operację, w której uzyskano większość praw głosu, i wszelkie kolejne operacje;
- przeniesienie do spółki kapitałowej wszystkich aktywów i pasywów innej spółki kapitałowej będącej w pełni własnością tej pierwszej spółki.

Działania restrukturyzacyjne obejmują zatem dwa rodzaje połączeń (w rozumieniu ekonomicznym): przez wniesienie aktywów (*contribution of assets*) lub przez wymianę udziałów (*exchange of shares*)<sup>70</sup>. Terminologia dyrektywy 2008/7/WE jest zgodna z przyjętą w dyrektywie Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego<sup>71</sup>. Do cech definicyjnych działań restrukturyzacyjnych nie należy podwyższenie kapitału: za działania restrukturyzacyjne w rozumieniu dyrektywy 2008/7/WE (i ze skutkiem w postaci braku możliwości ich opodatkowania podatkiem kapitałowym) uznaje się również takie, które nie łączą się ze zwiększeniem (podwyższeniem) kapitału.

Rozróżnienie między wkładem kapitałowym a działaniem restrukturyzacyjnym jest jednocześnie rozróżnieniem między operacjami, które państwa członkowskie mogą opodatkować (ale przy spełnieniu restrykcyjnych warunków) a tymi, na które nie mogą nakładać podatku kapitałowego. Wkład kapitałowy jest definiowany dwustopniowo: przez wyliczenie operacji objętych zakresem tego wyrażenia (w art. 3) oraz wyłączenie poza jego zakres pewnych działań restrukturyzacyjnych (w art. 4). Ten dość skomplikowany podział na wkłady kapitałowe i działania restrukturyzacyjne niestanowiące takich wkładów jest potrzebny ustawodawcy Unii do zróżnicowania reżimu prawnego znajdującego zastosowanie do każdej z tych kategorii.

<sup>70</sup> Por. uzasadnienie projektu dyrektywy Rady w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 4 grudnia 2006 r., 2006/0253 (CNS), s. 5; B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax...*, s. 573.

<sup>71</sup> Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.



Znaczenie terminu „oddział” (właściwie „część działalności”, ang. *branch of activity*, fr. *branche d'activité*) zostało wyjaśnione w orzecznictwie Trybunału, gdzie akcentuje się konieczność przyjęcia kryterium funkcjonalnego: możliwości prowadzenia przy pomocy rozpatrywanego zespołu aktywów samodzielnej działalności gospodarczej<sup>72</sup> (zob. komentarz do art. 2).

**11. Podatki zabronione i dozwolone.** Kluczowy dla treści i konstrukcji dyrektywy jest jej art. 5. Przepis ten, choć sformułowany jednolicie, ma dwa wymiary.

Po pierwsze, zakazuje (zasadniczo) opodatkowania wymienionych w nim czynności (działań, operacji) podatkiem kapitałowym. Po drugie, zakazuje (zasadniczo) opodatkowania ich jakimkolwiek innym podatkiem pośrednim (niezależnie od tego, czy są one opodatkowane podatkiem kapitałowym, czy też nie)<sup>73</sup>. Jak głosi motyw 9 dyrektywy 2008/7/WE, „[o]prócz podatku kapitałowego, nie powinny być nakładane żadne podatki pośrednie od gromadzenia kapitału. W szczególności nie powinna być nakładana opłata stemplowa od papierów wartościowych bez względu na pochodzenie takich papierów wartościowych i bez względu na to, czy reprezentują one kapitał własny spółki, czy kapitał pożyczkowy”.

Zasada w obu tych wymiarach doznaje pewnych wyjątków – o czym poniżej.

Artykuł 5 dyrektywy ustanawia zakaz poddawania podatkowi pośredniemu w żadnej formie (w tym podatkowi kapitałowemu) między innymi w ust. 1: wkładów kapitałowych (lit. a); pożyczek, świadczenia usług w ramach wkładów kapitałowych (lit. b); rejestracji lub jakichkolwiek innych formalności wymaganych przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być wymagane od spółki kapitałowej ze względu na jej formę prawną<sup>74</sup> (lit. c);

<sup>72</sup> Wyroki TSUE: z dnia 13 października 1992 r. w sprawie C-50/91, *Commerz-Credit-Bank*, Rec. s. I-5225; z dnia 13 grudnia 1991 r. w sprawie C-164/90, *Muwi Bouwgroep*, Rec. s. I-6049.

<sup>73</sup> Dawny art. 10 dyrektywy 69/335/EWG zakazywał nakładania podatków pośrednich innych niż podatek kapitałowy – zakres art. 5 jest zatem szerszy.

<sup>74</sup> Zakaz ten tłumaczy się tym, że o ile podatki, o których mowa, nie dotyczą wkładów kapitałowych jako takich, o tyle jednak pobierane są w związku z dopełnieniem formalności związanych z formą prawną spółki, to jest instrumentu służącego gromadzeniu kapitałów, tak że ich utrzymanie mogłoby zaszkodzić celom, których realizacji służy dyrektywa – zob. wyroki TSUE: z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94, *Denkavit*, Rec. s. I-2827, pkt 23; z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-264/04, *Badischer Winzerkeller*, Zb. Orz. s. I-5275, pkt 19; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, Zb. Orz. s. I-5357, pkt 50; z dnia 10 września 2002 r. w sprawach połączonych C-216/99 i C-222/99, *Prisco i CASER*, Rec. s. I-6761, pkt 48; z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99, *IGI*, Rec. s. I-7717, pkt 22; z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99, *Modelo*, Rec. s. I-7213, pkt 24. Zakaz ten powinien być interpretowany w sposób szeroki jako obejmujący nie tylko formalności wymagane przed rozpoczęciem działalności przez spółkę kapitałową, ale także formalności, od dopełnienia których uzależnione jest dalsze prowadzenie działalności przez tę spółkę – zob. np. wyrok TSUE z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783, pkt 22, a także opłaty związane z podwyższeniem kapitału – zob. np. wyroki TSUE: z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99, *IGI*, Rec. s. I-7717, pkt 23–25; z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98, *Modelo*, Rec. s. I-6427, pkt 25; z dnia 5 marca 1998 r. w sprawie C-347/96, *Solred*, Rec. s. I-937, pkt 22.

zmiany aktu założycielskiego lub statutu spółki kapitałowej (lit. d), w szczególności przekształcenia spółki kapitałowej w inny rodzaj spółki kapitałowej (ppkt i) i przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego centrum rzeczywistego zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki kapitałowej (ppkt ii); operacji restrukturyzacyjnych, o których mowa w art. 4 (lit. e); w ust. 2: tworzenia, emisji<sup>75</sup>, dopuszczenia do notowania na giełdzie lub obrotu akcjami, obligacjami i innymi papierami wartościowymi, a także pożyczek zaciągniętych przez ich emisję (lit. a–b).

Jednocześnie art. 7 ust. 1 zezwala – w pewnym zakresie i pod pewnymi warunkami – na stosowanie podatku pośredniego pod postacią podatku kapitałowego wobec wkładów kapitałowych. Zezwolenie to dotyczy wyłącznie tego podatku – innymi słowy, nakładanie ewentualnych innych (w tym dodatkowych) podatków pośrednich od operacji wymienionych w art. 5 pozostaje zakazane – i tylko działań określonych w art. 3 i 4 (poprzez wyłączenie) jako wkłady kapitałowe.

Z uwagi na cele, do osiągnięcia których zmierza dyrektywa, termin „podatek” w rozumieniu tej dyrektywy powinien co do zasady być interpretowany w sposób szeroki<sup>76</sup>.

Za niestanowiącą podatku, o którym mowa w art. 5, uznano między innymi opłatę roczną wnoszoną na rzecz izb handlowych, przemysłowych, rzemieślniczych i rolniczych za wpis do rejestru przedsiębiorców<sup>77</sup>, nawet jeśli tego rodzaju wpis wywołuje skutek konstytutywny dla spółek kapitałowych i gdy opłata ta jest również należna od spółek za okres, w którym wykonują one jedynie czynności przygotowawcze do podjęcia działalności przedsiębiorstwa<sup>78</sup>; opłatę pobieraną od podmiotów wykonujących działalność w zakresie obrotu papierami wartościowymi od zysków brutto z tej działalności<sup>79</sup>; podatek nakładany na aktywa netto spółek<sup>80</sup>; minimalny podatek nakładany na spółki podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a nieosiągające dochodu powyżej kwoty wolnej od

<sup>75</sup> „Emisja” obejmuje nabycie pierwotne papierów wartościowych, które następuje w ramach ich emisji – nabycie to stanowi bowiem integralną część emisji – zob. wyroki TSUE: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-415/02, *Komisja przeciwko Belgii*, Zb. Orz. s. I-7215, pkt 33–34; z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-569/07, *HSBC Holdings i Vidacos Nominees*, Zb. Orz. s. I-9047, pkt 32.

<sup>76</sup> Wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, Zb. Orz. s. I-5357, pkt 39.

<sup>77</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94, *Denkavit*, Rec. s. I-2827; postanowienie TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-468/12, *Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura (CCIAA) di Cosenza*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze.

<sup>78</sup> Wyrok TSUE z dnia 19 kwietnia 2012 r. w sprawie C-443/09, *Grillo Star*, opublikowany w Zbiorze elektronicznym.

<sup>79</sup> Wyrok TSUE z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-22/03, *Optiver i in.*, Zb. Orz. s. I-1839.

<sup>80</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 października 1998 r. w sprawie C-4/97, *Nonwoven*, Rec. s. I-6469; postanowienia TSUE: z dnia 6 września 2003 r. w sprawie C-306/02, *Petrovilla & Bortolotti i in.*, niepublikowane; z dnia 15 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-279/99, C-293/99, C-296/99, C-330/99 i C-336/99, *Hotel Bellavista di Litterini Valter Enadia i in.*, niepublikowane w Zbiorze.

opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>81</sup>; podatek od wyceny nieruchomości<sup>82</sup>; opłatę za wydanie certyfikatów rejestracyjnych pojazdów<sup>83</sup>.

Przepis art. 6 ust. 1 dyrektywy wymienia podatki i opłaty, które państwa członkowskie mogą naliczać. Przepis ten wprowadza zatem odstępstwo od zakazu ustanowionego w art. 5. Do dozwolonych opłat i podatków należą: podatki od przeniesienia papierów wartościowych, o stawce zryczałtowanej bądź nie (lit. a); podatki, włączając w to podatek od wpisu do księgi wieczystej, od przeniesienia, na rzecz spółki kapitałowej, przedsiębiorstwa lub nieruchomości położonych na ich terytorium (lit. b); podatki od przeniesienia aktywów jakiegokolwiek rodzaju przekazanych spółce kapitałowej, o ile przeniesienie tego majątku jest dokonywane w zamian za inną rekompensatę niż udziały w spółce (lit. c); opłaty od ustanowienia, wpisu lub wykreślenia hipotek lub innych obciążeń gruntu lub innego majątku (lit. d); podatki „w formie opłat lub należności” (polska wersja językowa jest niepoprawna – chodzi o opłaty mające charakter wynagrodzenia; por. fr. *droits ayant un caractère rémunératoire*) (lit. e); oraz podatek od wartości dodanej (VAT) (lit. f).

Dyrektywa stanowi przy tym w art. 6 ust. 2, że – co jest oczywiste w świetle Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wysokości tych podatków i opłat nie można różnicować w zależności od tego, czy ośrodek rzeczywistego zarządu spółki kapitałowej lub jej statutowa siedziba znajduje się na terytorium państwa członkowskiego naliczającego opłaty lub podatki, czy też nie. Kwoty te nie mogą przekraczać kwot opłat i podatków stosowanych do podobnych operacji w tym państwie członkowskim.

Wyjątki ujęte w art. 6 powinny być wykładane w sposób ścisły<sup>84</sup>.

Za objęte tymi wyjątkami uznano: opłatę od wniosku o sprostowanie wpisu w księdze wieczystej<sup>85</sup>; opłatę od sporządzenia aktu notarialnego dokumentującego zbycie udziałów niezwiązane z podwyższeniem kapitału, ustaloną w sposób zryczałtowany lub według wartości zbywanych udziałów<sup>86</sup>; podatek od przeniesienia akcji w obrocie pozagiełdowym proporcjonalny do wartości transakcji<sup>87</sup>; opłaty od wpisu hipoteki oraz wpisu zmiany właściciela nieruchomości w rejestrze gruntów<sup>88</sup>.

<sup>81</sup> Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-113/99, *P.P. Handelsgesellschaft*, Rec. s. I-471.

<sup>82</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 grudnia 1997 r. w sprawie C-42/96, *Immobiliare SIF*, Rec. s. I-7089.

<sup>83</sup> Wyrok TSUE z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-8/96, *Locamion*, Rec. s. I-7055.

<sup>84</sup> Wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, Zb. Orz. s. I-5357, pkt 58.

<sup>85</sup> Wyrok TSUE z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-264/04, *Badischer Winzerkeller*, Zb. Orz. s. I-5275.

<sup>86</sup> Wyrok TSUE z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-193/04, *Fazenda Publica*, Zb. Orz. s. I-7271.

<sup>87</sup> Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 1998 r. w sprawie C-236/97, *Codan*, Rec. s. I-8679; postanowienie TSUE z dnia 17 kwietnia 2004 r. w sprawie C-357/02, *Sonae Distribuição*, niepublikowane w Zbiorze.

<sup>88</sup> Wyrok TSUE z dnia 11 grudnia 1997 r. w sprawie C-42/96, *Immobiliare SIF*, Rec. s. I-7089.

Podatkiem zakazanym przez art. 5, a zarazem niekorzystającym z żadnego z odstępstw wymienionych w art. 6, jest natomiast – między innymi – opłata za wpis do rejestru przedsiębiorców z tytułu czynności objętej dyrektywą w zakresie, w jakim nie stanowi wynagrodzenia za związaną z wpisem usługę<sup>89</sup>; opłata pobierana przez notariuszy będących urzędnikami państwowymi od czynności objętej zakresem dyrektywy, jeżeli przynajmniej część tej opłaty jest przekazywana państwu na pokrycie wydatków publicznych<sup>90</sup>; podatek od publicznego obrotu papierami wartościowymi obciążający subskrypcje nowej emisji w przypadku założenia spółki lub funduszu inwestycyjnego, podwyższenia kapitału lub udzielenia pożyczki oraz wydanie papierów wartościowych na okaziciela<sup>91</sup>; opłata nakładana z tytułu notarialnego poświadczenia przeniesienia udziałów spółki, dokonanego jako wkład w ramach podniesienia kapitału zakładowego spółki kapitałowej<sup>92</sup>; coroczna opłata administracyjna nakładana retroaktywnie z tytułu rejestracji spółek w rejestrze spółek, jeżeli ta była już wcześniej obciążona opłatą lub jeżeli wysokość opłaty wykracza poza koszt dokonania formalności<sup>93</sup>; opłata za rejestrację podwyższenia kapitału, której wysokość jest proporcjonalna do wartości podwyższenia<sup>94</sup>; podatek od pierwotnego nabycia nowo wyemitowanych papierów wartościowych w ramach publicznej oferty nabycia w ramach systemu rozliczeniowego<sup>95</sup>; opłata za sporządzenie aktu notarialnego poświadczającego spłatę pożyczki zaciągniętej przez emisję instrumentu dłużnego<sup>96</sup>. W większości przypadków dyskwalifikujący

<sup>89</sup> Wyroki TSUE: z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783; z dnia 21 czerwca 2001 r. w sprawie C-206/99, *Sonae*, Rec. s. I-4679; postanowienie TSUE z dnia 24 stycznia 2002 r. w sprawie C-45/00, *Sonae Turismo*, niepublikowane w Zbiorze.

<sup>90</sup> Wyroki TSUE: z dnia 29 września 1999 r. w sprawie C-56/98, *Modelo*, Rec. s. I-6427; z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99, *Modelo*, Rec. s. I-7213; z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-165/03, *Mathias Längst*, Zb. Orz. s. I-5637; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, Zb. Orz. s. I-5357; postanowienie TSUE z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-264/00, *Gründerzentrum*, Rec. s. I-3333.

<sup>91</sup> Wyrok TSUE z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-415/02, *Komisja przeciwko Belgii*, Zb. Orz. s. I-7215.

<sup>92</sup> Wyrok TSUE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, Zb. Orz. s. I-5357.

<sup>93</sup> Wyrok TSUE z dnia 10 września 2002 r. w sprawach połączonych C-216/99 i C-222/99, *Prisco i CASER*, Rec. s. I-6761; zob. także wyroki TSUE: z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98, *Komisja przeciwko Grecji*, Rec. s. I-2793; z dnia 20 kwietnia 1993 r. w sprawach połączonych C-71/91 i C-178/91, *Ponente Carni i Cispadana Costruzioni*, Rec. s. I-1915 (ten ostatni wyrok określa po raz pierwszy metodologię ustalania opłat o charakterze wynagrodzenia, o których mowa obecnie w art. 6 lit. e dyrektywy 2008/7/WE; opis tej metodologii był następnie przytaczany w wielu kolejnych orzeczeniach).

<sup>94</sup> Wyroki TSUE: z dnia 21 września 2000 r. w sprawie C-19/99, *Modelo*, Rec. s. I-7213; z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-134/99, *IGI*, Rec. s. I-7717.

<sup>95</sup> Wyrok TSUE z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-569/07, *HSBC Holdings i Vidacos Nominees*, Zb. Orz. s. I-9047.

<sup>96</sup> Wyrok TSUE z dnia 27 października 1998 r. w sprawach połączonych C-31/97 i C-32/97, *Fuerzas Eléctricas de Catalunya i Autopistas Concesionaria Española*, Rec. s. I-6491.

dla tych podatków czy opłat był fakt, że obciążały albo wkłady kapitałowe odrębnie opodatkowane podatkiem kapitałowym (przez ich nałożenie dochodziło zatem do podwójnego opodatkowania), albo czynności, które w ogóle nie powinny podlegać podatkowi pośredniemu.

Jak widać z powyższych wyliczeń, kwestie związane z podatkami i opłatami – a zwłaszcza zagadnienie kwalifikacji danego podatku lub opłaty jako objętej zakazem z art. 5 dyrektywy 2008/7/WE lub dozwolonej na mocy art. 6 tej dyrektywy – były przedmiotem wielu rozstrzygnięć TSUE. Zagadnień tych dotyczy większość orzeczeń Trybunału odnoszących się do dyrektyw 69/335/EWG i 2008/7/WE.

Charakter podatku czy opłaty jest określany przez Trybunał według jego obiektywnych cech, niezależnie od klasyfikacji według prawa krajowego<sup>97</sup>.

Dyrektywa nie sprzeciwia się opodatkowaniu wkładów kapitałowych (związanych z nimi przysporzeń) podatkami bezpośrednimi<sup>98</sup>.

**12. Warunki opodatkowania wkładów kapitałowych.** Warunki poddania przez państwo członkowskie wkładów kapitałowych opodatkowaniu podatkiem kapitałowym są następujące:

- podatek był naliczany w dniu 1 stycznia 2006 r. – art. 7 ust. 1;
- podatek był naliczany nieprzerwanie od dnia 1 stycznia 2006 r. (nie został czasowo zniesiony i nie został objęty zwolnieniem na mocy art. 13) – art. 7 ust. 2–5;
- stawka podatku jest jednolita, nie wyższa od stosowanej w dniu 1 stycznia 2006 r., nie wyższa od stosowanej w jakimkolwiek okresie począwszy od dnia 1 stycznia 2006 r., nie wyższa niż 1% – art. 8;
- państwo członkowskie opodatkowuje wkłady kapitałowe, o których mowa w art. 3 lit. a–d, jeżeli w momencie dokonania wkładu kapitałowego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej znajduje się w tym państwie członkowskim; opodatkowuje wkłady kapitałowe, o których mowa w art. 3 lit. e i f; może opodatkować wkłady kapitałowe, o których mowa w art. 3 lit. g–j, jeżeli w momencie dokonania wkładu kapitałowego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej znajduje się w tym państwie członkowskim; opodatkowuje wkłady kapitałowe, gdy centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej znajduje się w państwie trzecim, a jej statutowa siedziba znajduje się w państwie członkowskim; może opodatkować wniesienie kapitału trwałego lub kapitału obrotowego do oddziału znajdującego się w państwie

<sup>97</sup> Zob. np. wyroki TSUE: z dnia 11 listopada 1999 r. w sprawie C-350/98, *Henkel Hellas*, Rec. s. I-8013, pkt 20; z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783, pkt 39.

<sup>98</sup> Wyroki TSUE: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-287/94, *Frederiksen*, Rec. s. I-4581, pkt 21; z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-22/03, *Optiver i in.*, Zb. Orz. s. I-1839, pkt 33; z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-113/99, *P.P. Handelsgesellschaft*, Rec. s. I-471, pkt 24–25; z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98, *Komisja przeciwko Grecji*, Rec. s. I-2793, pkt 23; z dnia 27 października 1998 r. w sprawie C-4/97, *Nonwoven*, Rec. s. I-6469.

członkowskim, gdy statutowa siedziba i centrum rzeczywistego zarządzania spółki znajdują się w państwie trzecim – art. 10<sup>99</sup>;

- podstawa opodatkowania jest określana zgodnie z art. 11; przy czym w żadnym przypadku nie jest mniejsza od nominalnej sumy udziałów subskrybowanych w spółce lub należących do każdego z udziałowców<sup>100</sup>;
- z podstawy opodatkowania wyłączone są wartości określone w art. 12, w tym sumy aktywów należących do spółki kapitałowej, które są przeznaczone na podwyższenie kapitału i które zostały już objęte podatkiem kapitałowym oraz sumy zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane (konwertowane) na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym;
- ewentualne zwolnienia wkładów kapitałowych do niektórych spółek kapitałowych są przyznawane spółkom kapitałowym, które świadczą usługi użyteczności publicznej lub które zgodnie ze swoim statutem i faktycznie realizują wyłącznie i bezpośrednio cele kulturalne, społeczne, pomocowe i edukacyjne; zwolnienie, o ile zostanie wprowadzone, stosuje się również do znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego oddziału spółki z państwa trzeciego – art. 13;
- ewentualne zwolnienia lub obniżenia stawek są przyznawane tylko wtedy, jeśli przemawiają za tym względy sprawiedliwości podatkowej, względy społeczne bądź też aby umożliwić państwu członkowskiemu właściwe postępowanie w szczególnych sytuacjach oraz po przeprowadzeniu konsultacji z Komisją Europejską zgodnie z art. 97 TFUE; procedura ta nie umożliwia podwyższenia stawek ani objęcia opodatkowaniem operacji, które w świetle dyrektywy powinny być od podatku wolne – art. 14.

Z powyższego wynika, że o ile państwo członkowskie zamierza nadal opodatkowywać wkłady kapitałowe i o ile spełnione są pozostałe wymagane warunki, zgodne z prawem jest nakładanie podatku tylko w konfiguracji przewidzianej w dyrektywie – co do tego, jakie wkłady kapitałowe są obligatoryjnie opodatkowane (art. 10), jak zostaje określona podstawa opodatkowania (art. 11 i 12), zwolnienia (art. 13) oraz zwolnienia lub obniżenia stawek w procedurze odstępstwa (derogacji) (art. 14). Jak stanowi motyw 8 dyrektywy, „[n]ależy utrzymać surowe warunki dotyczące sytuacji, w których państwa członkowskie w dalszym ciągu nakładają podatek kapitałowy, w szczególności w odniesieniu do zwolnień i obniżenia jego wymiaru”.

<sup>99</sup> Jak zwraca się uwagę w literaturze, art. 10 dyrektywy dokonuje rozdziału kompetencji podatkowych; niewykorzystanie kompetencji przez jedno z państw członkowskich nie powoduje, że uprawnienie do opodatkowania wkładu kapitałowego może zostać wykorzystane przez inne państwo członkowskie – por. uzasadnienie przygotowanego przez Komisję projektu dyrektywy Rady w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału z dnia 4 grudnia 2006 r., 2006/0253 (CNS), s. 8; B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax...*, s. 586–587.

<sup>100</sup> W sprawie warunku podstawy opodatkowania nie niższej od wartości nominalnej zob. wyroki TSUE: z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie C-270/81, *Felicitas Rickmers-Linie*, Rec. s. 2771; z dnia 27 czerwca 1979 r. w sprawie C-161/78, *Conradsen*, Rec. s. 2221.

Nieuprawniony byłby wniosek, że państwa członkowskie mają w tym przypadku swobodę kształtowania przedmiotu opodatkowania, o ile tylko jest on węższy niż zezwala na to dyrektywa. W istocie naruszenie któregokolwiek z tych warunków może skutkować uznaniem, że podatek pośredni nakładany przez państwo członkowskie jest niezgodny z dyrektywą 2008/7/WE (jak się wydaje, także w odniesieniu do przedmiotu innego niż ten, co do którego prawo krajowe bezpośrednio nie respektuje reguł określonych w dyrektywie). Jak wyrażono to w motywie 3 dyrektywy 2008/7/WE, „w interesie rynku wewnętrznego leży ujednoczenie prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tak aby w możliwie największym stopniu wyeliminować czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału”. Harmonizacja podatku (o ile ten zostaje przez państwa członkowskie zachowany) nie tylko co do stawek, ale także co do jego struktury, służy zatem temu, by nie ingerował on w swobodę przepływu kapitału<sup>101</sup>.

**13. Przepisy końcowe.** Zgodnie z art. 15 dyrektywy zatytułowanym „Transpozycja” państwa członkowskie są zobowiązane do przekazania Komisji Europejskiej tekstu przepisów implementujących dyrektywę, tabeli korelacji między tymi przepisami a dyrektywą oraz tekstu głównych przepisów prawa krajowego dotyczących dziedziny objętej niniejszą dyrektywą. Obowiązek ten został przez rząd polski wykonany.

Odesłania do uchylonej dyrektywy 69/335/EWG traktuje się jako odesłania do dyrektywy 2008/7/WE i odczytuje zgodnie z tabelą korelacji zamieszczoną w załączniku III (art. 16).

Co trzy lata Komisja jest zobowiązana składać Radzie sprawozdanie z realizacji postanowień dyrektywy, jak stanowi art. 17, „w szczególności z myślą o zniesieniu podatku kapitałowego” (art. 17). Na potrzeby tego przeglądu państwa członkowskie przedstawiają Komisji informacje o przychodach z podatku kapitałowego.

**14. Dyrektywa a unikanie opodatkowania.** Dyrektywa 2008/7/WE nie zawiera przepisu, którego celem byłoby zapobieganie unikaniu opodatkowania (ani szczególnej, ani ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania)<sup>102</sup>, nie zawiera także przepisu *explicite* zezwalającego państwom członkowskim na stosowanie do czynności objętych dyrektywą antyabuzyjnych przepisów krajowych<sup>103</sup>. Z orzecznictwa TSUE wynika jednak, że jest to dopuszczalne.

<sup>101</sup> Por. motywy szósty i siódmy dyrektywy 69/335/EWG oraz orzecznictwo TSUE, np. wyrok z dnia 2 grudnia 1997 r. w sprawie C-188/95, *Fantask i in.*, Rec. s. I-6783, pkt 14; z dnia 11 czerwca 1996 r. w sprawie C-2/94, *Denkavit*, Rec. s. I-2827, pkt 17.

<sup>102</sup> Por. wyrok TSUE z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-251/06, *ING Auer*, Zb. Orz. s. I-9689, pkt 40.

<sup>103</sup> Wyroki TSUE: z dnia 9 lipca 2009 r. w sprawie C-397/07, *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Zb. Orz. s. I-6029, pkt 29–30; z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05, *Komisja przeciwko Grecji*, Zb. Orz. s. I-4185, pkt 32.

Jak wskazał Trybunał w wyroku w sprawie C-251/06, *ING Auer*, nawiązując między innymi do fundamentalnego, a dotyczącego VAT wyroku w sprawie C-255/02, *Halifax*<sup>104</sup>, stosowanie uregulowań wspólnotowych (obecnie: unijnych) nie może być rozszerzane tak, aby obejmowało nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych czynności handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (prawie Unii). Ochrona nie obejmuje zatem sytuacji, w których podmiot prawa, osoba fizyczna lub prawna zamierza powoływać się na prawo wspólnotowe (prawo Unii) w sposób nieuczciwy lub stanowiący nadużycie, w wyłącznym celu uniknięcia stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (pkt 41–42). Dlatego chociaż „okoliczność, iż spółka została utworzona w państwie członkowskim w celu skorzystania z bardziej korzystnego ustawodawstwa, sama w sobie nie wystarcza, aby stwierdzić że ma miejsce nadużycie uregulowań wspólnotowych”, to „utworzenie spółki w państwie członkowskim w ramach czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania należnego podatku wykracza poza zakres ochrony, jaki dyrektywa 69/335 ustanawia na rzecz spółek, które obejmuje” (pkt 43–44). Konkluzje tego orzeczenia w pełni odnoszą się także do obecnie obowiązującej dyrektywy 2008/7/WE.

Z wyroku w sprawie C-397/07, *Komisja przeciwko Hiszpanii* wynika, że państwa członkowskie jedynie w wyjątkowych okolicznościach mogą nie stosować prawa Unii do praktyk o charakterze nadużyć lub oszustw (pkt 29–30). Nie mogą w tym zakresie działać na podstawie ogólnego założenia (domniemania) nadużycia prawa. Tego rodzaju środki „mogą być (...) stosowane jedynie w konkretnych przypadkach w celu zwalczania czysto sztucznych struktur, pozbawionych ekonomicznych podstaw i stworzonych w celu uniknięcia należnego podatku (...) Oczywiście w tego rodzaju sprawach na właściwych organach krajowych spoczywa ciężar udowodnienia, że dana czynność ma sztuczny charakter lub jest oszustwem podatkowym” (tamże). Podobne wnioski sformułował Trybunał w wyroku w sprawie C-178/05, *Komisja przeciwko Grecji* (zwłaszcza pkt 32–33).

Z powyższego wynika, że – mimo braku wyraźnej podstawy w dyrektywie – państwo członkowskie jest uprawnione do niestosowania wynikających z dyrektywy korzystnych reguł wobec „sztucznych struktur”, tworzonych „w wyłącznym celu uzyskania korzyści podatkowej” (wyrok w sprawie *ING Auer*, pkt 45), także na podstawie ogólnych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania zawartych w prawie krajowym. W takim wypadku obowiązane jest jednak sprostać warunkom formułowanym w orzecznictwie TSUE (dotyczącym zwłaszcza podatku od wartości dodanej oraz podatków dochodowych)<sup>105</sup>, w tym między innymi odnoszącym się

<sup>104</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, *Halifax i in.*, Zb. Orz. s. I-1609, pkt 69.

<sup>105</sup> Orzecznictwo to jest nieporównanie bardziej rozbudowane niż orzecznictwo dotyczące bezpośrednio podatku kapitałowego. Zresztą sam Trybunał przez nawiązanie do wyroku w sprawie *Halifax* wskazał tę ścieżkę.



do braku ogólnego domniemania unikania opodatkowania oraz rozkładu ciężaru dowodu.

Z orzeczeń tych wynika również, że wolą zwalczania unikania opodatkowania nie można uzasadnić ogólnych odstępstw od dyrektywy, a zwłaszcza regułą prawa krajowego, zgodnie z którymi opodatkowane podatkiem kapitałowym są operacje, które zgodnie z dyrektywą powinny być od niego wolne.

Rozważania te mają istotne znaczenie w kontekście możliwego wprowadzenia w Polsce ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. O ile klauzula taka rzeczywiście zostanie wprowadzona<sup>106</sup>, w jej „polu rażenia” w odniesieniu do omawianego podatku mogą znaleźć się tylko te transakcje, który są niezgodne z celem i duchem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych i dyrektywy kapitałowej. Stwierdzenie unikania opodatkowania podatkiem dochodowym nie może pociągać za sobą odmowy zastosowania wyłączenia lub zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych (np. w odniesieniu do transakcji tzw. wymiany udziałów), jeżeli korzyść podatkowa, do której osiągnięcia zmierzał podatnik, dotyczy tylko podatku dochodowego.

**15. Projekty dyrektywy w sprawie podatku od transakcji finansowych.** Pewne zmiany w dyrektywie 2008/7/WE przewidywał projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od transakcji finansowych i zmieniającej dyrektywę 2008/7/WE z dnia 28 września 2011 r.<sup>107</sup>. Artykuł 15 projektu, zatytułowany „zmiana dyrektywy 2008/7/WE”, przewidywał usunięcie lit. a w art. 6 ust. 1 i wprowadzenie nowego art. 6a „Związek z dyrektywą .../.../UE<sup>108</sup>” w brzmieniu: „[p]rzepisy niniejszej dyrektywy nie naruszają przepisów dyrektywy Rady .../.../UE”.

Zgodnie z projektem intencją wnioskodawcy było to, by zasadniczo zachować postanowienia dyrektywy 2008/7/WE. Oznacza to przykładowo, że podatkowi od transakcji finansowych nie zostanie poddana emisja na rynku pierwotnym akcji lub innych papierów wartościowych tego samego rodzaju, świadectw reprezentujących takie papiery wartościowe, obligacji – w tym rządowych – lub innych zbywalnych papierów wartościowych dotyczących pożyczek. Jak jednak wskazali projektodawcy, „aby uniknąć potencjalnego konfliktu pomiędzy tymi dwoma dyrektywami, należy (...) zapewnić pierwszeństwo dyrektywy proponowanej w niniejszym wniosku wobec przepisów dyrektywy 2008/7/WE”. Dlatego zaprojektowano nowy art. 6a dyrektywy 2008/7/WE, mający charakter przepisu kolizyjnego.

Dyrektywa w tym kształcie nie została przyjęta. Wprowadzenie podatku od transakcji finansowych pozostaje nadal w sferze planów – obecnie w ramach tzw. wzmocnionej współpracy, jedynie w 11 państwach UE (wśród których nie ma

<sup>106</sup> Przewiduje to m.in. projekt „Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej” opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (projekt ZA35, <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12274851>).

<sup>107</sup> KOM(2011)594, wersja ostateczna z dnia 10 października 2010 r., nieopublikowany w Dzienniku Urzędowym.

<sup>108</sup> Tak w projekcie, w związku z tym, że nowej dyrektywie nie nadano dotychczas numeru.

Polski). Uzasadnienie projektu dyrektywy Rady w sprawie wdrożenia wzmocnionej współpracy w dziedzinie podatku od transakcji finansowych z dnia 14 lutego 2013 r.<sup>109</sup> wyjaśnia relację projektu do dyrektywy 2008/7/WE w następujący sposób: „W dalszym ciągu w pełni obowiązują przepisy dyrektywy 2008/7/WE. (...) W zakresie, w jakim dyrektywa 2008/7/WE zakazuje (...) lub może zakazać nakładania podatków na niektóre transakcje, zwłaszcza transakcje finansowe będące częścią działań restrukturyzacyjnych lub emisji papierów wartościowych, zgodnie z definicją w tej dyrektywie, transakcje te nie powinny podlegać [podatkowi od transakcji finansowych – H.F.]. Celem jest uniknięcie wszelkiego ewentualnego konfliktu z dyrektywą 2008/7/WE, tak aby potwierdzenie dokładnego zakresu obowiązków nakładanych przez tę dyrektywę nie było konieczne”. W projekcie wskazano wyraźnie, że nowy podatek nie będzie dotyczyć transakcji realizowanych w ramach działań restrukturyzacyjnych, o których mowa w art. 4 dyrektywy Rady 2008/7/WE (art. 3 ust. 4 lit. g). Zrezygnowano jednocześnie z wprowadzania zmian w dyrektywie 2008/7/WE (co jest naturalne wobec faktu, że nowy podatek od transakcji finansowych ma być nakładany tylko przez niektóre państwa członkowskie).

#### **16. Sprawy polskie przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

Poniżej przedstawiono krótkie omówienie wyroków TSUE w sprawach polskich. Wszystkie wyroki zostały wydane w trybie prejudycjalnym (art. 267 TFUE).

***Elektrownia Pątnów II (C-441/08)***<sup>110</sup>. Pierwsza sprawa polska przed TSUE dotycząca podatku kapitałowego miała za przedmiot pytanie NSA: „Czy w świetle prawa wspólnotowego (w szczególności przepisów dyrektywy 69/335) [obecnie dyrektywy 2008/7/WE – H.F.] nakładając podatek kapitałowy na operację podwyższenia kapitału, organy podatkowe zobowiązane są uwzględnić operacje dotyczące tego samego składnika kapitału, które podlegały opodatkowaniu podatkiem kapitałowym przed dniem akcesji Polski do Unii Europejskiej? W szczególności, czy mechanizm przewidziany w art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335 [obecnie art. 12 ust. 1 lit. b dyrektywy 2008/7/WE] ma zastosowanie do sytuacji, gdy konwersja pożyczek udzielonych spółce kapitałowej, o których mowa w art. 4 ust. 2 lit. c) dyrektywy, ma miejsce po akcesji, a pożyczki te były już uprzednio, na podstawie ustawodawstwa krajowego obowiązującego do dnia akcesji, opodatkowane na zasadach określonych w polskiej ustawie [ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych]?”.

Artykuł 4 ust. 2 lit. c) dyrektywy 69/335/EWG uprawniał państwa członkowskie do opodatkowania operacji zaciągnięcia przez spółkę kapitałową pożyczki od wierzyciela uprawnionego do udziału w zyskach spółki (w zakresie, w jakim operacja ta była opodatkowana stawką 1% w dniu 1 lipca 1984 r.).

W stanie faktycznym w sprawie, w której NSA wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, Zespół Elektrowni Pątnów – Adamów – Konin SA w latach 2002–2004

<sup>109</sup> Zob. KOM(2013)71, wersja ostateczna, nieopublikowany w Dzienniku Urzędowym.

<sup>110</sup> Zb. Orz. s. I-10799.

udzielił pożyczek spółce zależnej – Elektrowni Pątnów II sp. z o.o., która zapłaciła od tych czynności należny wówczas podatek od czynności cywilnoprawnych. W 2005 r. doszło do konwersji tych pożyczek na kapitał spółki zależnej – czynności, która zgodnie z ówczesnym polskim prawem rodziła obowiązek podatkowy z tytułu podwyższenia kapitału, niezależnie od wcześniejszego opodatkowania konwertowanych pożyczek. W toku postępowania wszczętego wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty spółka ta wywodziła, że opisana sytuacja naruszała przepis dyrektywy 69/335/EWG, zgodnie z którym „[s]uma, od której naliczany jest podatek w przypadku podwyższenia kapitału, nie obejmuje (...) sumy zaciągniętych przez spółkę kapitałową pożyczek, które są zamieniane na udziały w spółce i które już zostały objęte podatkiem kapitałowym”. Natomiast organy podatkowe i WSA w Poznaniu stały na stanowisku, że postanowienia dyrektywy 69/335/EWG nie mają znaczenia dla sprawy, ponieważ udzielenie pożyczek oraz ich opodatkowanie miało miejsce przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej – zatem w momencie, gdy Polska nie była jeszcze związana obowiązkiem poszanowania *acquis communautaire*.

Wyrokiem z dnia 12 listopada 2009 r. TSUE orzekł: „Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335/EWG [obecnie art. 12 ust. 1 lit. b dyrektywy 2008/7/WE – H.F.] (...) wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględnić wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego”.

Trybunał potwierdził zasadę jednokrotności opodatkowania podatkiem kapitałowym<sup>111</sup>. W odniesieniu do problemu międzyczasowego powołał się natomiast na domniemanie natychmiastowego zastosowania nowej normy do przyszłych skutków sytuacji powstałej w czasie obowiązywania poprzedniej normy (pkt 32–38). Zastosowanie to odróżnił od retroaktywnego stosowania prawa. W konsekwencji zwrócił uwagę na to, że przyjęta interpretacja dyrektywy 69/335/EWG „w żaden sposób nie jest równoznaczna ze stosowaniem jej z mocą wsteczną do okoliczności faktycznych poprzedzających akcesję tego państwa członkowskiego, lecz oznacza tylko stosowanie, od chwili wejścia w życie tej dyrektywy, zawartego w niej zakazu podwójnego opodatkowania. Musi to prowadzić do uwzględnienia również opodatkowania mającego miejsce przed jej wejściem w życie” (pkt 40).

Odpowiedź udzielona przez TSUE na pytanie prejudycjalne wydaje się dość oczywista. Jest zbieżna z ustaleniami polskiej doktryny prawa i orzecznictwem TK odnoszącym się do rozróżnienia między retroakcją a tzw. zasadą natychmiastowego

<sup>111</sup> Zob. także M. Wilk, *Glosa do wyroku TS z dnia 12 stycznia 2006 r., C-494/03, Vademecum Doradcy Podatkowego*.