

# DYREKTYWA DOTYCZĄCA PODATKÓW OD GROMADZENIA KAPITAŁU A REGULACJE KRAJOWE

Dariusz Strzelec

---

---

---

# DYREKTYWA DOTYCZĄCA PODATKÓW OD GROMADZENIA KAPITAŁU A REGULACJE KRAJOWE

Dariusz Strzelec

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 lutego 2017 r.*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Ewa Fonkowicz*

Opracowanie redakcyjne  
*Ewa Sadowska*

Łamanie  
*Wolters Kluwer Polska*

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.

prawolubni

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

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8092-435-2

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

Wykaz skrótów .....	9
<b>Rozdział 1</b>	
Wprowadzenie .....	13
<b>Rozdział 2</b>	
Cel dyrektywy 2008/7/WE dotyczącej podatków od gromadzenia kapitału .....	15
<b>Rozdział 3</b>	
Dyrektywy w zakresie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału a zmiany regulacji krajowych .....	18
<b>Rozdział 4</b>	
Zakres przedmiotowy .....	28
<b>Rozdział 5</b>	
Pojęcie spółki kapitałowej .....	39
<b>Rozdział 6</b>	
Pojęcie wkładu kapitałowego .....	55
<b>Rozdział 7</b>	
Działania restrukturyzacyjne .....	60

---

<b>Rozdział 8</b>	
Wyłączenia spod opodatkowania (operacje niepodlegające podatkowi pośredniemu) .....	66
<b>Rozdział 9</b>	
Dopuszczalne opłaty i podatki, które mogą być naliczane przez państwa członkowskie .....	72
<b>Rozdział 10</b>	
Nakładanie podatku kapitałowego w państwach członkowskich a klauzula <i>standstill</i> .....	76
<b>Rozdział 11</b>	
Zasady dotyczące ustalania stawek podatku kapitałowego .....	92
<b>Rozdział 12</b>	
Zasady wyłączenia niektórych podmiotów z zakresu stosowania .....	96
<b>Rozdział 13</b>	
Operacje podlegające podatkowi kapitałowemu i prawo do nałożenia podatku .....	99
<b>Rozdział 14</b>	
Zasady dotyczące ustalania podstawy opodatkowania .....	103
<b>Rozdział 15</b>	
Wyłączenia z podstawy opodatkowania .....	117
<b>Rozdział 16</b>	
Zwolnienie fakultatywne wkładów kapitałowych do niektórych spółek kapitałowych .....	123
<b>Rozdział 17</b>	
Procedura odstępstwa .....	125

---

**Rozdział 18**

**Przepisy końcowe dyrektywy 2008/7/WE ..... 126**

**Rozdział 19**

**Podsumowanie ..... 127**

**Bibliografia ..... 131**



## 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 3.10.1969, s. 25 z późn. zm.)
- dyrektywa 73/79/EWG – dyrektywa Rady 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. zmieniająca zakres stosowania obniżonych stawek podatku kapitałowego przewidzianych dla niektórych czynności restrukturyzacyjnych spółek przez art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich obejmujących podwyższenie kapitału (Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 13)
- dyrektywa 73/80/EWG – dyrektywa Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotycząca ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego (Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 15)
- dyrektywa 74/553/EWG – dyrektywa Rady 74/553/EWG z dnia 7 listopada 1974 r. zmieniająca art. 5 ust. 2 dyrektywy 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. WE L 303 z 13.11.1974, s. 9)
- dyrektywa 85/303/EWG – dyrektywa Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. zmieniająca dyrektywę 69/335/EWG do-



- 
- tyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. WE L 156 z 15.06.1985, s. 23)
- dyrektywa 90/434/EWG – dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. WE L 225 z 20.08.1990, s. 1 z późn. zm.)
- dyrektywa 2008/7/WE – dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 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 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)

- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późn. zm.)

## **Czasopisma i oficjalne publikatory**

- ECLI – European Case Law Identifier  
Jur. Pod. – Jurysdykcja Podatkowa  
M. Pod. – Monitor Podatkowy  
M. Praw. – Monitor Prawniczy  
ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych  
POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego  
PPH – Przegląd Prawa Handlowego  
Pr. Sp. – Prawo Spółek  
Prz. Pod. – Przegląd Podatkowy  
SP – Studia Prawnicze

## **Inne**

- MF – Minister Finansów  
NSA – Naczelnny Sąd Administracyjny  
SN – Sąd Najwyższy  
TS – Trybunał Sprawiedliwości (do 30.11.2009 r. pod nazwą Europejski Trybunał Sprawiedliwości; od 1.12.2009 r. pod nazwą Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)  
VAT – podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej (ang. Value Added Tax)  
WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny



## Rozdział 1

# WPROWADZENIE

Przez wiele lat aktem prawnym harmonizującym podatki kapitałowe we Wspólnocie była dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. WE L 249 z 3.10.1969, s. 25 z późn. zm.). Jej celem było ujednoczenie zasad opodatkowania gromadzenia kapitału w spółkach kapitałowych oraz wprowadzenie zasady jednorazowego naliczania podatku od wszelkich czynności związanych z gromadzeniem kapitału. Osiągnięcie tak założonego celu wymagało – zarówno pod względem struktury, jak i stawek – ujednoczenia zasad opodatkowania odnoszących się do spółek w państwach członkowskich.

Podatek od czynności cywilnoprawnych obowiązujący w Polsce niewątpliwie jest podatkiem kapitałowym w rozumieniu dyrektywy 69/335/EWG (zob. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2016 r., II FSK 3460/13, LEX nr 1982490; wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., II FSK 1470/12, LEX nr 1487951). Tym samym, krajowe regulacje dotyczące opodatkowania czynności odnoszących się do spółek tym podatkiem podlegają harmonizacji z przepisami prawa europejskiego, regulującego swobodny przepływ kapitału<sup>1</sup>. Polska, przystępując do UE w dniu 1 maja 2004 r., zobligowana była do transpozycji postanowień dyrektywy do krajowego porządku prawnego, czyli ustawy z dnia 9 września

---

<sup>1</sup> Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 665 oraz A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 742.

2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm., dalej: u.p.c.c.)<sup>2</sup>.

Wskazana dyrektywa na przestrzeni lat była kilkakrotnie w zasadniczy sposób zmieniana: dyrektywą 73/79/EWG (Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 13), dyrektywą 73/80/EWG (Dz. Urz. WE L 103 z 18.04.1973, s. 15), dyrektywą 74/553/EWG (Dz. Urz. WE L 303 z 13.11.1974, s. 9) oraz dyrektywą 85/303/EWG (Dz. Urz. WE L 156 z 15.06.1985, s. 23), a ze względu na konieczność dalszych modyfikacji przy potrzebie zachowania odpowiedniej przejrzystości regulacji konieczne stało się przyjęcie nowego aktu normującego materie w zakresie podatków pośrednich od gromadzenia kapitału. W związku z tym 12 lutego 2008 r. przyjęto dyrektywę Rady 2008/7/WE dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11 z późn. zm.), która z dniem 1 stycznia 2009 r. zastąpiła powoływaną powyżej dyrektywę 69/335/EWG. W założeniu miała ona uprościć i uporządkować regulacje prawne w kwestii opodatkowania czynności związanych z gromadzeniem kapitału w spółkach kapitałowych. Wprowadziła jednocześnie rozwiązania ograniczające katalog czynności podlegających opodatkowaniu. Należy odnotować, że mimo zmiany struktury nowa dyrektywa w zakresie unormowań nie odstaje od poprzednio obowiązującej, co ma ten walor, iż interpretacje i poglądy wynikające z orzeczeń Trybunału, które były wydawane na gruncie poprzedniej dyrektywy 69/335/EWG, nadal mogą być inspirujące przy interpretacji unormowań dyrektywy aktualnie obowiązującej. Do tej pory dyrektywa 2008/7/WE została zmieniona jeden raz, przy czym była to zmiana o charakterze technicznym, związana z przystąpieniem Chorwacji do Unii Europejskiej (dyrektywą Rady 2013/13/UE z dnia 13 maja 2013 r. dostosowującą niektóre dyrektywy w dziedzinie podatków w związku z przystąpieniem Republiki Chorwacji, Dz. Urz. UE L 141 z 28.5.2013, s. 30).

---

<sup>2</sup> D. Strzelec, *Opodatkowanie PCC zdarzeń gospodarczych w spółkach kapitałowych – implementacja przepisów wspólnotowych*, LEX ABC nr 114862.

## Rozdział 2

# CEL DYREKTYWY 2008/7/WE DOTYCZĄCEJ PODATKÓW OD GROMADZENIA KAPITAŁU

Cel dyrektywy 2008/7/WE został wyartykułowany w jej preambule. Wynika z niej, iż za podatki pośrednie od gromadzenia kapitału – zwane podatkami kapitałowymi – uważa się: podatki naliczane od wkładów kapitałowych do spółek i przedsiębiorstw, opłatę stemplową od papierów wartościowych oraz podatek od działań restrukturyzacyjnych<sup>3</sup>. Powyższe obciążenia w każdym przypadku – niezależnie od tego, czy dotyczą podwyższenia kapitału, czy też nie – mogą powodować nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ kapitału. To samo dotyczy również innych podatków pośrednich o takich samych cechach, jak podatek kapitałowy i opłata stemplowa od papierów wartościowych. W związku z tym celem dyrektywy 2008/7/WE, nawiązującym do art. 93 i 94 TWE, jest usprawnienie funkcjonowania wspólnego rynku poprzez 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” (motyw 3 preambuły do dyrektywy 2008/7/WE), czyli m.in. obciążenia podatkowe. W dyrektywie wskazuje się jednocześnie, że „konsekwencje gospodarcze podatku kapita-

---

<sup>3</sup> B. Terra, J. Kajus, *Introduction to Indirect Taxes on the Raising of Capital; the recast Capital Duty Directive* (2014).

łowego 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”. Rozwiązaniem, które w najbardziej skuteczny sposób realizowałoby powyższy cel, jest ujednolicenie przepisów państw członkowskich, polegające na całkowitym zniesieniu podatków pośrednich od gromadzenia kapitału. Zważywszy jednak na pewne znaczenie fiskalne tego podatku dla budżetów niektórych państw członkowskich, wdrożenie takiego rozwiązania wydaje się mało prawdopodobne. Utrata przychodów podatkowych, która byłaby nieuchronnym rezultatem natychmiastowego zastosowania tego rodzaju środków, jest nie do przyjęcia dla państw członkowskich, które obecnie stosują podatek kapitałowy. W związku z powyższym prawodawca unijny uznał, iż państwa członkowskie powinny mieć możliwość dalszego nakładania podatku kapitałowego na wszystkie lub część obciążonych nim operacji, przy założeniu, że w danym państwie członkowskim musi być stosowana jednolita stawka podatku. Co istotne – dla zapewnienia równowagi i pewności obrotu – zastrzeżono, że państwo członkowskie, które podejmie decyzję o nienakładaniu podatku kapitałowego na wszystkie lub niektóre operacje objęte dyrektywą 2008/7/WE, nie powinno mieć możliwości ponownego wprowadzenia takich podatków (tzw. zasada *standstill*).

Jednocześnie zwrócono również uwagę, iż koncepcja wewnętrznego rynku zakłada, że podatek od gromadzenia kapitału przez spółkę lub przedsiębiorstwo nie powinien mieć kaskadowego charakteru i nie może być naliczany więcej niż jeden raz. Wskazywano w tym zakresie, że podatek od gromadzenia kapitału w ramach wspólnego rynku przez spółkę lub przedsiębiorstwo może być naliczany tylko jednorazowo (motyw 7 preambuły do dyrektywy 2008/7/WE) oraz że wysokość tego podatku powinna być identyczna we wszystkich państwach członkowskich, tak aby nie powodowała utrudnień w przepływie kapitału (motyw 6 preambuły do dyrektywy 69/335/EWG). W związku z tym w przepisach przyjęto, że jeśli państwo członkowskie posiadające prawo do nałożenia podatku kapitałowego, takiego podatku nie nakłada na niektóre lub wszystkie operacje objęte dyrektywą 2008/7/WE, wówczas żadne inne państwo członkowskie nie może nałożyć podatku

na tego typu czynności. Powyższy postulat zrealizowany został przez wprowadzenie w art. 10 dyrektywy zasady jednokrotnego opodatkowania.

W tym miejscu warto odnotować, iż głównym celem dyrektywy 69/335/EWG było przede wszystkim wspieranie swobodnego przepływu kapitału. W okresie od uchwalenia dyrektywy 69/335/EWG do wejścia w życie zmieniającej ją dyrektywy 85/303/EWG do realizacji tego celu przyczyniać miało się ujednoclenie zasad opodatkowania wkładów kapitałowych do spółek. Natomiast celem dyrektywy 85/303/EWG było zniesienie podatku kapitałowego we Wspólnocie w największym możliwym zakresie i cel ten przyświeca również dyrektywie 2008/7/WE. Co istotne, w przepisach i filozofii kolejnych dyrektyw dostrzeżemy pewną ewolucję, albowiem nie mają one na celu jedynie harmonizacji przepisów o podatkach kapitałowych w tych państwach, w których on obowiązuje, ale sygnalizują zniesienie tego podatku, co nie pozostaje bez wpływu na stanowisko formułowane w tym obszarze przez TSUE<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Zob. A. Cmoch, I. Andrzejewska-Czernek, *Glosa do wyroku TS z dnia 21 czerwca 2007 r., C-366/05*, LEX/el. 2009.



**Dariusz Strzelec** – doktor habilitowany nauk prawnych; doradca podatkowy; adwokat specjalizujący się w prawie podatkowym; doradca podmiotom instytucjonalnym oraz osobom fizycznym, reprezentuje podatników w sporach z administracją skarbową; adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego; członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (IFA), Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego powołanej przez Ministra Finansów oraz Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V oraz VI kadencji; współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych; autor i współautor ponad 200 publikacji z dziedziny prawa podatkowego, w tym monografii poświęconych naruszeniom przepisów postępowania przez organy podatkowe, opodatkowaniu dochodów nieujawnionych, świadczeniom na rzecz pracowników oraz dowodom i postępowaniu dowodowemu w postępowaniu podatkowym.

Polska znajduje się w stosunkowo nielicznej grupie państw, dla których postanowienia dyrektywy 2008/7/WE mają istotne znaczenie praktyczne. Zakres podatku od czynności cywilnoprawnych dotyczący spółek obowiązujący przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej odpowiadał podatkowi kapitałowemu objętemu regulacją dyrektywy. Niemniej jednak krajowe przepisy nie były w pełni zgodne z jej postanowieniami.

W szczególności wątpliwości nadal budzą następujące zagadnienia:

- opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych aportów (w tym wniesienia jako wkładu niepieniężnego oddziału spółki kapitałowej),
- opodatkowanie pożyczek udzielanych przez udziałowca spółce kapitałowej,
- kwestia opodatkowania dopłat do spółki kapitałowej.

Publikacja jest przeznaczona dla sędziów sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatkowych, urzędników organów podatkowych, doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów specjalizujących się w sprawach podatkowych.



**ZAMÓWIENIA:**

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

ISBN 978-83-8092-435-2



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

CENA 99 Zł (W TYM 5% VAT)