

# PCC: implementacja nie do końca udana

10 lat Polski w UE to świetna okazja do weryfikacji, w jakim stopniu dostosowano **ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych do dyrektywy nr 7 Rady** dotyczących podatków pośrednich od gromadzenia kapitału

## Joanna Wierzejska

tax partner w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka

## Anna Turska

senior tax consultant w Praktyce Podatkowej kancelarii Domański Zakrzewski Palinka

Przykładem udanej implementacji jest zwolnienie z PCC od 2009 r. pożyczek od udziałowców lub akcjonariuszy.

Do końca 2008 r. spółka kapitałowa była zobowiązana do zapłaty PCC od pożyczki udzielonej przez udziałowca lub akcjonariusza, ponieważ było to uważane za zmianę umowy spółki. Ustawa o PCC traktowała udzielenie takiej pożyczki na równi z dokapitalizowaniem spółki w formie podwyższenia wkładu lub wniesienia dopłat do kapitału. To wiązało się z obowiązkiem zapłaty przez spółkę podatku w wysokości 0,5 proc. kwoty pożyczki.

Tymczasem zgodnie z dyrektywą 7 (2008/WE) od 1 stycznia 2009 r. wkłady kapitałowe nie mogą być przedmiotem takiego podatku. Założeniem jest bowiem docelowe wyeliminowanie podatku od gromadzenia kapitału w krajach członkowskich.

Dyrektywa 7 uznaje za wkład kapitałowy m.in. pożyczki dające prawo do udziału w zyskach spółki oraz pożyczki „mające taką samą funkcję jak zwiększenie kapitału spółki”. W konsekwencji polski ustawodawca, implementując postanowienia dyrektywy, zwołał od 2009 r. z PCC pożyczki od udziałowców lub akcjonariuszy.

## Łączenie spółek

W tym zakresie sukces polskiego ustawodawcy w pra-

widowym wdrożeniu unijnych rozwiązań jest jedynie połowiczny. Dyrektywa zakłada bowiem zwolnienie od opodatkowania podatkiem od gromadzenia kapitału niektórych działań restryktoryzacyjnych, w tym m.in. łączenia spółek kapitałowych.

W Polsce do końca 2008 r. łączenie spółek kapitałowych, jako zmiana umowy spółki, podlega 0,5-proc. PCC, jeżeli powodowało to zwiększenie wartości kapitału zakładowego. Co prawda ustawodawca zwołał z PCC zmianę umowy spółki polegającą na połączeniu dwóch spółek kapitałowych, w rezultacie którego dochodzi do podwyższenia kapitału zakładowego, niemniej jednak zdefiniował spółkę kapitałową jako spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę akcyjną oraz spółkę europejską. Tym samym w ogóle nie objął zwolnieniem połączenia spółek kapitałowych w sytuacji, gdy jedna z nich nie jest polski podmiot.

Może to oznaczać, iż połączenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z jej odpowiednikiem na gruncie prawa niemieckiego nie korzysta już ze zwolnienia. Oczywiście taka wykładnia powodowałaby naruszenie wykładni systemowej i celowościowej przepisów, szczególnie w odniesieniu do prawa wspólnotowego. Nieprecyzyjna implementacja dyrektywy 7 budzi wątpliwości podatników. Dlatego w sytuacji gdy jedna z łączących się podmiotów nie jest spółką polską, wolą występować do ministra finansów z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji, potwierdzają-

cej możliwość skorzystania ze zwolnienia.

## Podwyższenie kapitału

Za sprzeczne z prawem unijnym należy natomiast uznać regulacje dotyczące PCC od wkładów do spółki komandytowo-akcyjnej (SKA).

Opodatkowanie podatkiem kapitałowym wnoszenia wkładów do spółek było w przeszłości uregulowane w prawie europejskim przepisami dyrektywy Rady 69/335/WE z 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału. Od 2009 r. została ona zastąpiona innym aktem Rady – dyrektywą 7, nadal jednak uregulowania dyrektywy 335 mają zastosowanie. Zgodnie z pkt 12 preambuły dyrektywy 7 obowiązek przeniesienia jej regulacji do prawa krajowego powinien ograniczyć się tylko do tych przepi-

## Za sprzeczne z prawem unijnym należy uznać regulacje dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych od wkładów do SKA

ów, które stanowią istotną zmianę w stosunku do poprzednich dyrektyw. Natomiast obowiązek wdrożenia przepisów, które nie zostały zmienione, wynika z poprzednich dyrektyw.

Przez spółkę kapitałową należy więc rozumieć m.in. każdą spółkę, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osobę prawną, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie. W identyczny sposób spółka kapitałowa została zdefi-

niowana w dyrektywie 335. W konsekwencji za spółkę kapitałową w rozumieniu obu dyrektyw należy uznać także SKA, ponieważ jej akcje, jako jedynej spółki osobowej, mogą być notowane na rynku giełdowym na podstawie ustawy o obrocie instrumentami finansowymi. Uznanie SKA za spółkę kapitałową w świetle wskazanej dyrektywy oznaczałoby, że do opodatkowania wkładów do tej spółki mają zastosowanie zasady wynikające ze wspomnianych dyrektyw, w tym także z dyrektywy 335.

Zgodnie z nią państwa członkowskie były zobowiązane do zwolnienia z podatku kapitałowego tych czynności, które 1 lipca 1984 r. były zwolnione z opodatkowania lub opodatkowane stawką 0,5-proc. lub niższą. Ponadto, zgodnie z dyrektywą 335, państwa członkowskie mogły opo-

stwierdził, że możliwość opodatkowania przez państwa członkowskie czynności wymienionych w art. 4 ust. 2 dyrektywy 335 „wymaga nie tylko by były one opodatkowane w rozumieniu tego przepisu na podstawie przepisów krajowych obowiązujących 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 uzasadnienie utrzymania podatku kapitałowego”.

Tym samym – jak stwierdził Trybunał – państwo, które po 1 lipca 1984 r. zwolniło określone czynności z opodatkowania (zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 335), nie może ponownie wprowadzić podatku kapitałowego od tych czynności.

Tymczasem opodatkowanie podwyższenia kapitału zakładowego SKA zostało wprowadzone w Polsce dopiero od 1 stycznia 2003 r. Wcześniej, w latach 2001–2003, zmiana umowy SKA skutkująca zwiększeniem majątku spółki albo podwyższeniem kapitału zakładowego nie była opodatkowana PCC. W konsekwencji należałoby uznać, że polski ustawodawca skorzystał już z opcji zwolnienia czynności podwyższenia kapitału zakładowego SKA z opodatkowania. To oznaczałoby, że polski ustawodawca – opodatkowując PCC podwyższenie kapitału zakładowego SKA (mimo jego uprzedniego zwolnienia) – nieprawidłowo implementował dyrektywę 335, a co za tym idzie także dyrektywę 7.