



Financial Law Review

No. 1 (3)/2016
quarterly

UNIVERSITY OF GDAŃSK • FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION
<http://www.degruyter.com/view/j/flr>

MECHANIZM ZASTOSOWANIA KLAUZULI *STANDSTILL* NA PRZYKŁADZIE PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH OD WNIESIENIA WKŁADU KAPITAŁOWEGO

*Kacper Kanka**

Streszczenie

Niniejszy artykuł zawiera ogólną charakterystykę klauzuli *standstill*, w szczególności jej cele oraz funkcje na gruncie prawa podatkowego, jak również opis mechanizmu jej zastosowania. Na końcu zostały zawarte wnioski dotyczące zarówno bezpośrednio tematyki niniejszej pracy, jak i wpływu orzecznictwa Trybunału na wykładnię i stosowanie prawa unijnego oraz przepisów krajowych stanowiących jego implementację. Jak zostało wykazane w artykule, poprawne zastosowanie klauzuli *standstill* musi zostać poprzedzone gruntowną analizą przepisów unijnych, przepisów krajowych oraz orzecznictwa Trybunału. W celu zapewnienia przejrzystości tego procesu w niniejszej pracy został zaproponowany

* Mgr, doradca podatkowy (nr wpisu 12844)

test, którego wynikiem ma być wniosek, czy przepisy krajowe stanowią tzw. dozwolone odstępstwo. Obecne przepisy związane z podatkiem od czynności cywilnoprawnych są częściowo niezgodne z przepisami unijnymi – nie stanowią dozwolonego odstępstwa i nie powinny być stosowane.

Słowa kluczowe:

klauzula *standstill*, podatek od czynności cywilnoprawnych, wkład kapitałowy

The standstill clause mechanism on the example of the tax on civil law transactions as applied to capital contributions (Abstract)

This article contains general characteristics of both the standstill clause, in particular its objectives and functions regarding tax law, as well as a description of the mechanism of its application. At the end, the article contains proposals for both the direct subject of this work and the impact of the case law of the ECJ on the interpretation and application of the EU law and national legislation which implements this law. As stated in the article, proper application of the standstill clause should be preceded by a thorough analysis of the EU law, national provisions and case law of the ECJ. In the article, in order to ensure the transparency of the process, a test has been proposed the results of which should indicate whether the national provisions constitute the so-called permitted derogation. Current rules relating to Polish tax on civil law transactions are partially incompatible with EU rules – they do not constitute a permitted derogation and should not be used.

Keywords:

standstill clause, tax on civil law transactions, capital contribution

Definicja klauzuli standstill

Jako klauzulę *standstill* należy określić normę prawną o charakterze kolizyjnym i dostosowawczym, ustanowioną w danym akcie prawa UE (zazwyczaj jest to dyrektywa, dopuszczającą możliwość utrzymania w mocy, na określonych wa-

runkach, konkretnych postanowień prawa krajowego danego państwa członkowskiego, które odbiegają w swojej dyspozycji od celu, tudzież konkretnego postanowienia tego aktu prawa UE. Innymi słowy, klauzula *standstill* dopuszcza pozostawienie w mocy danych przepisów prawa krajowego, mimo że są one niezgodne z postanowieniami danego aktu UE.

Przyzwolenie na pozostawienie w mocy przepisów krajowych jest obwarowane swoistym warunkiem rozwiązującym. Polega on na tym, że w przypadku uchylecia bądź istotnej zmiany przepisów krajowych objętych klauzulą *standstill* nie jest możliwe ich powrotne wprowadzenie. Klauzula tworzy zatem swego rodzaju sferę „poruszania się” państwa członkowskiego w zakresie danych unormowań¹ jedynie w ramach *status quo* istniejącego w dacie wskazanej normą prawa unijnego². Istnienie tych przepisów jest stanem tymczasowym, zmierzającym docelowo do pełnej harmonizacji przepisów krajowych z prawem unijnym. Przepisy obowiązujące zgodnie z klauzulą są nazywane „przepisami krajowymi stanowiącymi odstępstwo dozwolone”³.

Klauzula *standstill* stanowi ogólne odstępstwo od zasady pełnej realizacji celu harmonizacyjnego oraz powstrzymywania się kraju członkowskiego od działania, które uniemożliwiłoby osiągnięcie zamierzonego celu. Z uwagi na fakt, iż klauzulę *standstill* w tym kontekście należy postrzegać jako wyjątek od wykazanych wyżej zasad, jej zastosowanie jest obwarowane warunkami, zaś charakter tych warunków należy interpretować ściśle⁴.

Najważniejszym kryterium, które stanowi zarówno warunek zastosowania klauzuli *standstill*, jak również jest decydującym czynnikiem pozwalającym na wykazanie jej istnienia, jest wskazanie daty ustanowienia przepisów krajowych

¹ W przypadku prawa podatkowego sfera ta jest wyznaczona przez ustanawianie obciążeń podatkowych oraz ich wysokości, z uwzględnieniem zwolnień podatkowych i wyłączeń z opodatkowania.

² Wyrok NSA z 13 czerwca 2014 r., sygn. II FSK 1820/12 – wszystkie wyroki sądów administracyjnych są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

³ Zob. wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 23 kwietnia 2009 r., w sprawie C 460/07, Sandra Puffer przeciwko Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz – wszystkie wyroki Trybunału oraz opinie rzeczników generalnych są dostępne na stronie: <http://curia.europa.eu>.

⁴ Zob. wyrok Trybunału (piąta izba) z 8 stycznia 2002 r., w sprawie C 409/99, Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, pkt 59; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 22 grudnia 2008 r., w sprawie C-414/07, Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, pkt 28. Zob. również: A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z dnia 15 kwietnia 2010 r., C-538/08 i C-33/09*, LEX/el. 2011.

(cenzus czasu)⁵. Klauzula ustanawia granicę czasową, która wyznacza katalog przepisów krajowych, które na mocy niniejszej klauzuli stanowiąc będą przepisy krajowe stanowiące odstępstwo dozwolone. Innymi słowy, klauzula, wyznaczając określony moment na osi czasu, wskazuje zakres przepisów, które stanowią dozwolone odstępstwo. W tym zakresie (zakresie „poruszania się”) kraj członkowski może: utrzymać w mocy przepisy istniejące w dacie określonej w klauzuli, uchylić je w całości bądź w części⁶, dokonać innych zmian mających na celu przybliżenie przepisów krajowych do przepisów unijnych⁷. Kierunek zmian ma charakter jednostronny – jeżeli kraj członkowski uchylił bądź istotnie zmienił przepisy krajowe objęte klauzulą *standstill*, nie może z powrotem powrócić do wcześniejszej wersji (treści) przepisów.

Istota klauzuli *standstill*

Klauzula pełni trzy zasadnicze funkcje:

1. Utrzymanie różnic w opodatkowaniu względem poszczególnych krajów członkowskich – odstępstwo od celu harmonizacji w odniesieniu do określonych przepisów krajowych powoduje, że główne założenie, tj. zrównanie ustawodawstwa krajów członkowskich, nie zostaje osiągnięte w ściśle oznaczonych sferach opodatkowania⁸.
2. Uniemożliwia dalsze zróżnicowanie – klauzula „konserwuje” dany stan prawny w konkretnym czasie, wyznaczając wspomnianą wcześniej sferę „poruszania się” państwa członkowskiego w odniesieniu do przepisów krajowych. Późniejsze wprowadzenie postanowień danego aktu krajowego, które istotnie zmieniają dane przepisy objęte pierwotnie klauzulą, powoduje, że dane państwo członkowskie rezygnuje z dozwolonego odstępstwa.

⁵ Zob. opinię Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara przedstawioną w dniu 8 kwietnia 2014 r., w sprawie C 377/13, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, pkt 62.

⁶ Przez uchylenie należy rozumieć w tym kontekście również wprowadzenie zwolnienia podatkowego.

⁷ W odniesieniu do podatku kapitałowego zob. opinię Rzecznika Generalnego Juliane Kokott, przedstawioną w dniu 5 marca 2009 r., sprawa C 397/07, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Hiszpanii, pkt 39.

⁸ Zob. krytykę tego stanu: Rita de La Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, Amsterdam 2009, s. 153-154.

3. W przypadku rezygnacji z dozwolonego odstępstwa uniemożliwia jego ponowne wprowadzenie.

Jako główne cele wprowadzania klauzuli *standstill* można wymienić:

1. Umożliwienie krajom członkowskim osiągnięcie konsensusu na gruncie prawa podatkowego – należy bowiem stwierdzić, że proces harmonizacji przepisów dotyczących prawa podatkowego jest niezwykle trudny, co wynika z niechęci państw członkowskich do rezygnacji z autonomii w tym zakresie.
2. Możliwość płynnego odstąpienia od danego źródła dochodu krajów członkowskich w wyniku zwiększenia wpływów z innych źródeł – budżet krajów członkowskich w znaczącej części jest oparty na wpływach z podatków. Wprowadzenie ograniczeń związanych z harmonizacją prawa podatkowego w istotny sposób może zaburzyć równowagę budżetową poprzez zmniejszenie dochodów z tytułu podatków. Klauzula *standstill* umożliwia zatem rozłożenie w czasie tego negatywnego efektu i znalezienie ekwiwalentnych form zapewnienia dochodów budżetowi kraju⁹.
3. Pogłębienie procesu harmonizacji¹⁰ – cel ten jest ściśle powiązany z celem wykazanim w punkcie pierwszym. Państwa członkowskie, mając swoje zabezpieczenie w klauzuli *standstill*, są skłonne do dalszych ustępstw w zakresie harmonizacji przepisów podatkowych.

Mechanizm zastosowania klauzuli *standstill*

W ramach rozważań nad mechanizmem zastosowania klauzuli *standstill* chciałbym zaproponować wprowadzenie testu, który determinuje wykazanie, czy dane przepisy prawa krajowego stanowią odstępstwo dozwolone, czy też z uwagi na pierwszeństwo prawa UE nad prawem krajowym nie powinny być stosowane – co w efekcie prowadzi do opodatkowania bądź nieopodatkowania danego zdarzenia prawno-podatkowego. Test ten zostanie dostosowany do zbadania zgod-

⁹ W tym kontekście warto przetoczyć fragment opisanej wcześniej opinii Rzecznika Generalnego Macieja Szpunara w sprawie Ascendi, pkt 61: „(...) jak wskazują motywy dyrektywy 85/303, woła ustawodawcy było zniesienie podatku kapitałowego, a możliwość jego utrzymania jest tylko wyjątkiem wynikającym z obawy utraty przez państwa członkowskie dochodów budżetowych. Jeżeli jednak państwo członkowskie zniósło podatek kapitałowy, ewentualna utrata dochodów budżetowych z tym związana już nastąpiła, w związku z czym jego ponowne wprowadzenie nie jest uzasadnione w świetle celów, jakie ustawodawca wspólnotowy zamierzał osiągnąć za pomocą dyrektywy 85/303.

¹⁰ Zob. E. Miśkowicz, *Klauzula stałości (standstill) jako podstawa utrzymania w legislacjach krajowych wyłączeń w zakresie prawa do odliczenia VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2011, nr 4, s. 13–21.

ności z przepisami unijnymi polskich przepisów związanych z podatkiem od czynności cywilnoprawnych od wkładu kapitałowego¹¹.

W odniesieniu do klauzuli *standstill* należy skupić się na trzech aspektach: ważności (obowiązaniu) klauzuli, zakresie klauzuli oraz warunkach temporalnych¹². W tym właśnie kierunku będą zmierzać pytania składające się na test.

1. Jaka dyrektywa (treść dyrektywy) wiąże państwo członkowskie?

W naszym przypadku zastosowanie będą miały następujące akty normatywne:

- dyrektywa Rady 69/335/EWG¹³,
- dyrektywa Rady 85/303/EWG,
- dyrektywa Rady 2008/7/WE.

Ostatnia dyrektywa uchyliła z mocą od 1 stycznia 2009 roku pozostałe akty prawne wymienione wyżej.

Polska, przystępując do UE, została objęta, od tego dnia, mocą obowiązywania Dyrektywy Kapitałowej I¹⁴. Od 1 stycznia 2009 roku związana jest Dyrektywą Kapitałową II.

¹¹ Na potrzeby niniejszego artykułu jako wkład kapitałowy są uznawane wszelkie wkłady pieniężne oraz niepieniężne – zatem znaczenie wkładu kapitałowego będzie inne niż w dyrektywach dotyczących podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (z jednej strony szersze, gdyż obejmuje wkład w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz udziałów i akcji w spółce kapitałowej, z drugiej jednak strony nie obejmuje m.in. pożyczek wypłacanych przez wspólników spółki kapitałowej).

¹² Zob. Rita de La Feria, *op. cit.*, s. 231–240.

¹³ Z uwagi na fakt, iż Polska przystąpiła do UE 1 maja 2004 roku, to w ramach przejścia *acquis communautaire* zobowiązana była do implementacji dyrektywy w wersji na dzień 1 maja 2004 roku.

¹⁴ Zob. wyrok Trybunału (czwarta izba) z 16 lutego 2012 r., w sprawie C-372/10, Pak-Holdco sp. z o.o. przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, pkt 33: „W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że w wypadku państwa takiego jak Rzeczpospolita Polska, które przystąpiło do Unii ze skutkiem od dnia 1 maja 2004 r., wobec braku postanowień wprowadzających odstępstwa w akcie przystąpienia tego państwa do Unii lub w innym akcie prawa Unii, art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335, zmienionej dyrektywą 85/303, powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidziane w nim obowiązkowe zwolnienie dotyczy wyłącznie czynności objętych zakresem zastosowania tej dyrektywy, które w dniu 1 lipca 1984 r. były w owym państwie zwolnione od podatku kapitałowego lub które były opodatkowane owym podatkiem według stawki obniżonej wynoszącej 0,50% lub niższej”; wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 21 czerwca 2007 roku, w sprawie C 366/05, Optimus – Telecomunicações S.A. przeciwko Fazenda Pública.

2. Czy Dyrektywa Kapitałowa I lub Dyrektywa Kapitałowa II zawiera (ustanawia) klauzulę *standstill*?

W odniesieniu do Dyrektywy Kapitałowej I klauzula *standstill* została ustanowiona w art. 7. Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym w momencie akcesji Polski do UE, nakazywał zwolnić z podatku określone operacje, jeżeli w dniu 1 lipca 1984 roku były one zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5% lub niższą. W odniesieniu do sytuacji, gdy dane operacje były obłożone stawką powyżej 0,5%, państwa członkowskie miały możliwość zwolnić je z opodatkowania, bądź naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%. W ramach sprawy *Ascendi* Trybunał definitywnie rozstrzygnął, że art. 7 w powiązaniu z art. 4 Dyrektywy Kapitałowej I wprowadza klauzulę *standstill*¹⁵.

Powyższe należy również odnieść do obecnego brzemienia art. 7 zawartego w Dyrektywie Kapitałowej II, który składa się pięciu ustępów. Pierwsze dwa mają charakter ogólny i ustanawiają ogólną klauzulę *standstill*, która stanowi, że jeżeli państwo członkowskie naliczało podatek kapitałowy od danej operacji w dniu 1 stycznia 2006 roku, to może go w dalszym ciągu naliczać. Jeżeli po dniu 1 stycznia 2006 roku zaprzestanie naliczać ten podatek, to nie może go ponownie wprowadzić. Trzy pozostałe ustępy mają charakter doprecyzowujący oraz rozciągający zasadę *standstill* do nowych, w odniesieniu do Dyrektywy Kapitałowej I, postanowień w zakresie podatku kapitałowego.

3. Jaki jest zakres zastosowania oraz normowania klauzuli *standstill*?

Jak wskazał Trybunał w sprawie *Logstor*¹⁶: „Data 1 lipca 1984 r., która na mocy wspomnianego art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335 traktowana jest jako data odniesienia, dotyczy również Rzeczypospolitej Polskiej. W wypadku bowiem przystąpienia do Unii Europejskiej zawarte w prawie Unii odniesienie do określonej daty, w razie braku odmiennego postanowienia w akcie przystąpienia lub innym

¹⁵ Wyrok Trybunału (druga izba) z 12 czerwca 2014 roku, w sprawie C 377/13, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira*. W przywołanym wyroku Trybunał stwierdził, że: „(...) art. 4 ust. 1 lit. c) i art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ponownemu wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatku kapitałowego od czynności podwyższenia kapitału zakładowego objętych zakresem stosowania pierwszego z tych przepisów, które podlegały takiemu podatkowi w dniu 1 lipca 1984 r., ale następnie zostały z niego zwolnione”.

¹⁶ Wyrok Trybunału (czwarta izba) z 16 czerwca 2011 roku, w sprawie C 212/10, *Logstor ROR Polska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach*, pkt 33.

akcie prawa Unii, dotyczy również państwa przystępującego, nawet jeśli data ta jest wcześniejsza od daty przystąpienia”.

Należy jednak pamiętać, że Polska przystąpiła do UE 1 maja 2004 roku. Do tego momentu podatek kapitałowy był swobodnie regulowany przez przepisy krajowe¹⁷. Polska nie była zatem zobowiązana do dostosowania stawki podatku do wskazań Dyrektywy Kapitałowej I. W praktyce, jeżeli Polska od dnia 1 lipca 1984 roku do dnia 30 kwietnia 2004 roku zmniejszyła stawkę, by później ją podwyższyć, nie ma to znaczenia dla zastosowania mechanizmu klauzuli *standstill* – nawet jeżeli stawka została ustanowiona do 0,5% lub poniżej. Inna zasada występowałaby w przypadku całkowitej rezygnacji z opodatkowania danej operacji. Kwestię tę należy rozpatrzyć w kontekście literalnego brzmienia klauzuli, celu Dyrektywy Kapitałowej I, jak również sytuacji państw członkowskich, które zostały wcześniej związane dyrektywą. Fakt zmiany stawki podatku kapitałowego od 1 lipca 1984 roku nie powoduje automatycznie, że państwo rezygnuje z opodatkowania danej operacji. Nastąpi to, jeżeli państwo członkowskie definitywnie zrezygnuje z jej opodatkowania. Zatem w przypadku gdy państwo członkowskie będące w podobnej sytuacji co Polska zrezygnuje z opodatkowania danej operacji w okresie od daty wskazanej przez klauzulę *standstill* do chwili związania dyrektywą tę klauzulę ustanawiającą, i w tym okresie na powrót nałoży na tę operację podatek kapitałowy, to przepisy będące podstawą efektywnego opodatkowania tej operacji nie stanowią dozwolonego odstępstwa i nie powinny być po dniu związania dyrektywą stosowane¹⁸.

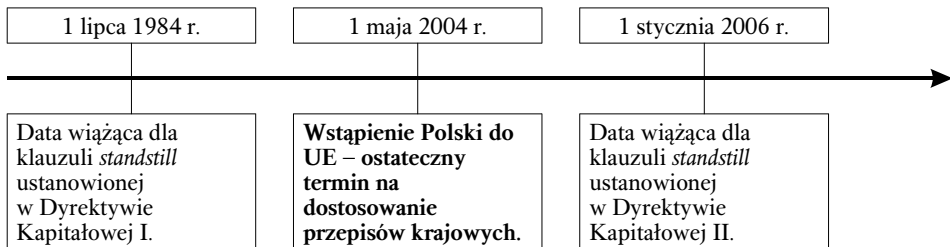
W ramach badania przepisów krajowych w odniesieniu do opodatkowania PCC wniesienia wkładów kapitałowych do spółki kapitałowej na tle zastosowania klauzuli *standstill* (zarówno zawartej w Dyrektywie Kapitałowej I oraz Dyrektywie Kapitałowej II) należy wziąć pod uwagę następujące daty (okresy):

¹⁷ Optimus, pkt 26.

¹⁸ Potwierdza to również obecne stanowisko polskich sądów administracyjnych, zob. wyrok NSA z dnia 18 września 2014 roku (II FSK 2259/12); wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2014 roku (II FSK 1820/12), w którym sąd stwierdził, że: „dla objęcia zakresem przedmiotowym podatku kapitałowego omawianych czynności prawnych zasadnicze znaczenie miało łączne wystąpienie następujących przesłanek: 1) istnienie w Polsce, w dacie 1 lipca 1984 r. podatku w wysokości przekraczającej 0,5% (art. 7 ust. 1 Dyrektywy 69/335) oraz 2) utrzymywanie tego podatku przed akcesją (w polskim systemie prawnym podatek ten, w odniesieniu do omawianych czynności prawnych, istniał faktycznie również po 1 lipca 1984 r., w tym bezpośrednio przed datą akcesji)”.

- od 1 lipca 1984 roku do 30 kwietnia 2004 roku – moment określenia, czy Polska nieprzerwalnie opodatkowywała wkład kapitałowy (warunek *sine qua non* możliwości opodatkowania wniesienia wkładu kapitałowego);
- 1 maja 2004 roku – ostateczny termin na harmonizację przepisów krajowych do celów Dyrektywy Kapitałowej I (obowiązek dostosowania przepisów w świetle klauzuli *standstill*);
- od 1 maja 2004 roku do chwili obecnej – pełne zastosowanie klauzuli *standstill*, w szczególności w odniesieniu do zmiany stawki podatku.

W związku z powyższym dla oceny, czy polskie przepisy dotyczące PCC od wkładu kapitałowego stanowią odstępstwo dozwolone, należy przypisać badane postanowienia prawa krajowego do zaprezentowanej niżej osi czasu.



Należy również dodać, że uchylenie Dyrektywy I nie powoduje automatycznie, że niezgodność przepisów ustawy o PCC od wkładu kapitałowego z przepisami unijnymi zostanie konwalidowana. Podstawą tego twierdzenia jest zarówno cel obu dyrektyw – docelowe zniesienie podatku kapitałowego, jak i brzmienie przepisów przejściowych – art. 16 Dyrektywy Kapitałowej II wyraźnie stanowi, że uchylenie poprzednich dyrektyw następuje bez uszczerbku dla obowiązku ich terminowej transpozycji do prawa krajowego, potwierdza to również punkt 13 preambuły. Jeżeli zatem dane państwo członkowskie nie naliczało podatku kapitałowego od danej operacji, bądź zaprzestało go naliczać począwszy od 1 lipca 1984 roku, nie może, obecnie na podstawie Dyrektywy Kapitałowej II, naliczać podatku kapitałowego od tej operacji¹⁹.

¹⁹ Opinia Rzecznika Generalnego Eleanor Sharpston przedstawiona dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie *Optimus*, pkt 70.

4. Jakie przepisy prawa polskiego wymagają badania w celu weryfikacji obecnych przepisów ustawy o PCC w świetle klauzuli *standstill*?

Dla kwalifikacji zgodności przepisów dotyczących PCC od wkładu kapitałowego w odniesieniu do Dyrektywy Kapitałowej I oraz Dyrektywy Kapitałowej II należy zbadać takie akty prawne, jak²⁰:

- ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej – przewidywała objęcie opłatą skarbową pisma stwierdzające zawiązanie spółki²¹ przez osoby fizyczne i osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej²²;
- rozporządzenie, które weszło w życie z dniem 1 lipca 1983 roku – określało przedmiot i stawkę opłaty skarbowej. Zgodnie z § 54 ust. 1 tego rozporządzenia stawka wynosiła: 1) od wkładów, których przedmiotem jest nieruchomości lub prawo wieczystego użytkowania 10%, 2) od innych wkładów 5%.

²⁰ Poniżej zostaną podane jedynie akty prawne, które mają relewantne znaczenie dla określenia, czy Polska naruszyła klauzulę *standstill*, czy też nie.

²¹ Art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d) ustawy.

²² Na marginesie należy zaznaczyć, że od 1 lipca 1984 roku doszło do zmiany ustawy dotyczącej spółek handlowych – obecne przepisy (kodeks spółek handlowych) ustanawiają szerszy katalog spółek handlowych niż ustawa obowiązująca w dniu 1 lipca 1984 roku. Istnieje zatem spór interpretacyjny, czy fakt ustanowienia podatku od wkładu kapitałowego stanowi wystarczający warunek do naliczania podatku w przypadku np. spółki komandytowo-akcyjnej, która nie istniała (jako forma spółki prawa handlowego) dnia 1 lipca 1984 roku. Należy zwrócić uwagę na charakter klauzuli *standstill*, w szczególności wymóg ścisłej interpretacji warunków przez nią ustanowionych. Ustawa o opłacie skarbowej nie definiowała użytego w art. 1 ust. 1 pkt 3 lit. d) terminu „pismo stwierdzające zawiązanie spółki”, nie zawierała także katalogu spółek, których zawiązanie rodziło obowiązek podatkowy. Tym samym uznać należy (zgodnie z regułami wykładni systemowej zewnętrznej i wykładni językowej), że ustawa nakazywała pobranie podatku od pisma stwierdzającego zawiązanie każdego rodzaju spółki, jaką w czasie obowiązywania ustawy o opłacie skarbowej można było skutecznie zawiązać według prawa polskiego. Wobec tego stoję na stanowisku, że wkład wniesiony do spółki partnerskiej, spółki komandytowej oraz spółki komandytowo-akcyjnej nie powinien podlegać opodatkowaniu (oczywiście zakładając, że spółki te zostaną uznane za spółki kapitałowe w rozumieniu Dyrektywy Kapitałowej I – patrz sprawa Drukarnia Multipress C-357/13). Argument podnoszony przez sądy administracyjne (np. wyrok NSA z 28 sierpnia 2014 r., II FSK 1905/12), jakoby Dyrektywa Kapitałowa I wymagała jedynie, aby istniała w dniu 1 lipca 1984 roku podstawa opodatkowania wkładu bez odniesienia ich do zakresu podmiotowego, należy uznać za zbyt szeroką interpretację klauzuli w odniesieniu do kwalifikacji przepisów krajowych stanowiących odstępstwo dozwolone, a zbyt wąską w odniesieniu do funkcji uniemożliwiającej dalsze zróżnicowanie, w szczególności w kontekście celu dyrektywy – zniesienie podatku kapitałowego. Uznanie przepisów prawa krajowego jako dozwolonego odstępstwa jest uwarunkowane efektywnym opodatkowaniem danej operacji, na którą składa się: podstawa opodatkowania, stawka, jak i podmiot podatku (podatnik). Nie można stwierdzić, że była efektywna możliwość opodatkowania wniesienia wkładu np. do spółki komandytowo-akcyjnej, skoro jako podmiot prawny taka spółka nie istniała dnia 1 lipca 1984 roku.

Podstawę obliczenia opłaty skarbowej przy zawarciu spółki stanowił kapitał zakładowy, a przy powiększeniu kapitału zakładowego – kwota, o którą powiększono kapitał zakładowy (§ 54 ust. 3 rozporządzenia);

- ustawa PCC – opodatkowanie zawarcia oraz zmiany umowy spółki kapitałowej poprzez podwyższenie kapitału zakładowego²³. Nie podlegało opodatkowaniu zawarcie lub zmiana umowy spółki (wyłączenie z opodatkowania), jeżeli przynajmniej jedna ze stron była opodatkowana podatkiem od towarów i usług (podatek od wartości dodanej), bądź z tego podatku zwolniona²⁴;
- nowelizacja²⁵ – wprowadzenie wyjątku od wyłączenia z PCC, jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług, w odniesieniu do umowy spółki handlowej²⁶.

Do powyższego należy dodać, iż co do zasady²⁷ wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki handlowej na dzień 1 maja 2004 roku stanowiło odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług w rozumieniu ustawy VAT, które na mocy art. 8 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów było zwolnione z opodatkowania²⁸. Wyłączenie z PCC nie dotyczyło, z uwagi na wyłączenie z opodatkowania VAT, transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans²⁹.

Dodatkowo od 1 stycznia 2009 roku PCC nie podlega wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej w postaci:

- oddziału spółki kapitałowej (od 22 kwietnia 2010 roku zwolnienie obejmuje wkład w postaci przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części);
- udziałów lub akcji innej spółki kapitałowej dających w niej większość głosów albo kolejnych udziałów lub akcji, w przypadku gdy spółka, do której są

²³ Art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k; art. 1 ust. 3 pkt 2; art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy PCC.

²⁴ Art. 2 pkt 4 przed nowelizacją.

²⁵ Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 roku.

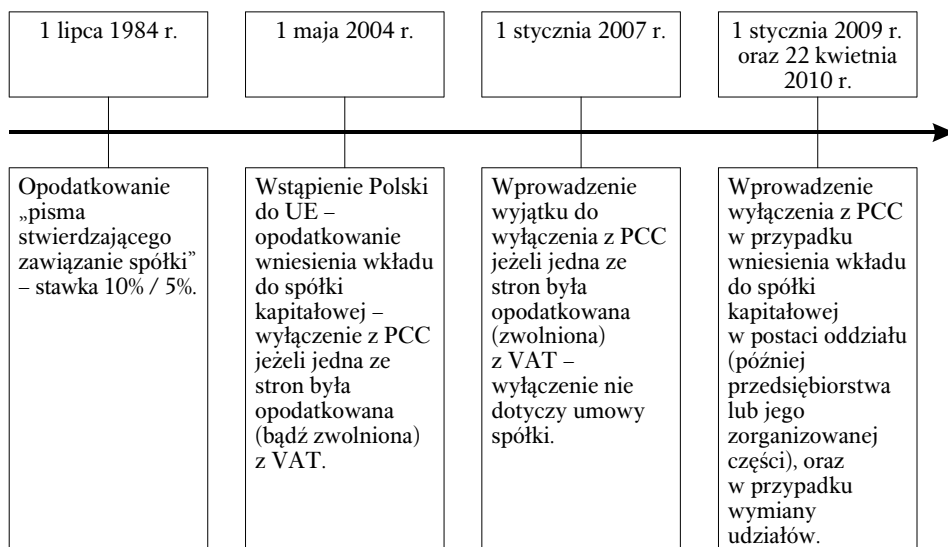
²⁶ Art. 2 pkt 4 po nowelizacji.

²⁷ Aby bowiem doszło do opodatkowania wkładu niepieniężnego podatkiem VAT, musi dojść do dostawy towarów lub świadczenia usług, oraz transakcja ta musi być dokonana przez podmiot będący podatnikiem w rozumieniu ustawy.

²⁸ Potwierdzają to również orzeczenia sądów administracyjnych – zob. uchwała NSA z dnia 19 listopada 2012 roku, II FPS 1/12.

²⁹ Opodatkowaniu VAT nie podlegało również zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa – zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2008 roku, III SA/Wa 934/07 – prawomocne.

wnoszone te udziały lub akcje, posiada już większość głosów – wymiana udziałów.



5. Czy polskie przepisy w odniesieniu do opodatkowania wkładu kapitałowego stanowią odstępstwo dozwolone?

Dla określenia, czy dane państwo członkowskie mogło utrzymać przepisy krajowe na podstawie klauzuli *standstill*, czy też w późniejszym okresie zrezygnowało z przepisów ją objętych, decydujące jest efektywne opodatkowanie danej operacji. Na podstawie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału można wykazać następujące tezy³⁰:

1. Możliwe jest przyjęcie przepisów, które opodatkowują transakcję objętą klauzulą *standstill* w trakcie biegu terminu transpozycji dyrektywy, lecz przed datą objęcia klauzulą³¹.
2. Nie każda zmiana przepisu objętego klauzulą *standstill* automatycznie wyłącza go z systemu odstępstw³² – w przypadku przepisu, który co do istoty jest taki

³⁰ Wymienione tezy mają charakter ogólny i odnoszą się nie tylko do omawianego stanu faktycznego. Większość wyroków dotyczy podatku od wartości dodanej. Moim zdaniem wyroki te zachowują swoją doniosłość na gruncie omawianej sprawy.

³¹ Wyrok Trybunału (ósma izba) z dnia 13 marca 2014 r., w sprawie C 599/12, Jetair NV, BTW eenheid BTWE Travel4you przeciwko FOD Financiën, pkt 38.

³² Zob. opinię Rzecznika Generalnego Paola Mengozziego przedstawioną w dniu 12 czerwca 2013 r., w sprawie C 181/12, Yvon Welte przeciwko Finanzamt Velbert, pkt 44: „Niemniej Trybu-

- sam jak przepis obowiązujący poprzednio, lub który ogranicza skutki tego przepisu, należy przyjąć, że należy on do zakresu dozwolonego odstępstwa³³.
3. Uregulowania krajowe danego państwa członkowskiego nie stanowią odstępstwa dozwolonego, jeżeli powodują, po przystąpieniu do UE owego państwa członkowskiego, rozszerzenie zakresu istniejących i rzeczywiście stosowanych wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy³⁴.
 4. Uchylenie, w dniu przystąpienia państwa do Unii, przepisów krajowych i ich zastąpienie w tym samym dniu innymi przepisami krajowymi samo w sobie nie pozwala na przypuszczenie, że dane państwo członkowskie naruszyło klauzulę *standstill*, aczkolwiek pod warunkiem, że owo zastąpienie nie doprowadziło w owym dniu do rozszerzenia uprzednich krajowych wyłączeń³⁵.
 5. Dla potrzeb kwalifikacji przepisów krajowych w odniesieniu do klauzuli *standstill* należy brać pod uwagę nie tylko akty prawne w ścisłym rozumieniu, ale także akty administracyjne oraz praktykę administracyjną organów władzy publicznej danego państwa członkowskiego³⁶.
 6. Kwotowe rozszerzenie zakresu stosowania istniejących wyłączeń lub opodatkowania prowadzi do naruszenia klauzuli *standstill*³⁷.

nał orzekł już, że każdy przepis krajowy przyjęty po tym dniu nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu odstępstw ustanowionego przez prawo Unii. System ten obejmuje więc przepis, który co do istoty jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący lub który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód Unii, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących. Natomiast są z niego wyłączone przepisy, u podstaw których leży wewnętrzna logika inna od właściwej przepisom poprzednio obowiązującym będącym w mocy 31 grudnia 1993 r. i które ustanawiają nowe procedury. W takim przypadku przepisów tych nie można traktować jako przepisów istniejących w tym dniu”. Zobacz również wyrok Trybunału z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C 155/01 *Cookies World*, Rec. s. I 8785, pkt 63.

³³ Puffer, pkt 85 i 87. Zob. również opinię Rzecznika Generalnego Paola Mengozziego przedstawioną w dniu 28 stycznia 2010 r., sprawy połączone C 538/08 i C 33/09, *X Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën oraz Oracle Nederland BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi*, pkt 76–78.

³⁴ Magoora, pkt 37–38.

³⁵ Magoora, pkt 45.

³⁶ Wyrok Trybunału z dnia 11 grudnia 2008 r., w sprawie C 371/07, *Danfoss i AstraZeneca przeciwko Skatteministeriet*, pkt 42; wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 49. Zob. również: R. Krasnodębski, *Glosa do wyroku TS z dnia 11 grudnia 2008 r., C-371/07* [w:] W. Nykiel i A. Zalasieński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014.

³⁷ Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott przedstawiona dnia 8 grudnia 2011 r., w sprawie C 594/10, *T.G. van Laarhoven*, pkt 43 – glosa częściowo krytyczna: W. Varga, *Glosa do wyroku TS z dnia 16 lutego 2012 r., C-594/10*, LEX/el. 2012.

7. Dozwolone odstępstwo mogą stanowić jedynie jasne i precyzyjne przepisy³⁸.
8. Nie stanowią naruszenia klauzuli *standstill* przepisy, które mają na celu przeciwdziałanie praktykom o charakterze nadużyć lub oszustwa podatkowego³⁹.

Mając na uwadze powyższe, Polska, wyłączając z opodatkowania PCC na dzień 1 maja 2004 roku wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki handlowej (jeżeli czynność ta podlegała opodatkowaniu bądź zwolnieniu z VAT), zrezygnowała z opodatkowania tego wkładu (w określonym w omawianym wyłączeniu zakresie) podatkiem kapitałowym. Późniejsza zmiana w tym zakresie naruszyła klauzulę *standstill*.

Na koniec należy rozważyć konsekwencje praktyczne naruszenia przez Polskę klauzuli *standstill*. W tej kwestii należy wyprowadzić następujące tezy:

1. Nie stosujemy przepisów w brzmieniu sprzed nowelizacji – nie ma prawnej możliwości stosowania przepisów już nieobowiązujących (abstrahując od zasad wynikających z prawa intertemporalnego). Jak zostało wykazane wyżej, ustawa PCC przeszła istotne zmiany w zakresie opodatkowania wkładu kapitałowego. W szczególności został wprowadzony wyjątek od wyłączenia z PCC, jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług w odniesieniu do wkładu do spółki handlowej. Zawężenie wyłączenia z opodatkowania stanowi naruszenie klauzuli. Zatem w przypadku stosowania przepisów ustawy PCC w odniesieniu do wkładu kapitałowego należy przedmiotowy przepis, jak i pozostałe przepisy ustanawiające obowiązek podatkowy w zakresie przedmiotowym, który nie podlegał efektywnie opodatkowaniu PCC sprzed nowelizacji, pominąć w całości jako niezgodne z prawem unijnym⁴⁰.
2. Wkład niepieniężny nie podlega opodatkowaniu, niezależnie od tego czy stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług w rozumieniu ustawy VAT –

³⁸ X Holding BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, pkt. 43.

³⁹ Wyrok Trybunału z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C 178/05 Komisja przeciwko Grecji, pkt 32.

⁴⁰ Zob. wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 16 lutego 2012 r., w sprawie C 594/10, T.G. van Laarhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën, pkt 37: „W takim wypadku zadaniem sądu krajowego jest dokonanie wykładni swego prawa wewnętrznego – w zakresie, w jakim jest to możliwe – w świetle brzmienia i celów szóstej dyrektywy, aby osiągnąć przewidziane przez nią skutki, udzielając pierwszeństwa wykładni przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodząc do rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami tej dyrektywy, a także, w razie konieczności, powstrzymując się od zastosowania wszelkich przepisów prawa krajowego niezgodnych z dyrektywą”.

teza ta wynika z efektywności stosowania przepisów krajowych w świetle wykładni pronunijnej. Nie trzeba obecnie badać, czy spełnione są przesłanki opodatkowania VAT przedmiotu wkładu, gdyż przepisy ustawy VAT nie stanowiły podstawy opodatkowania PCC, lecz stanowiły punkt odniesienia dla wyłączenia z opodatkowania. Jeżeli obecnie ustawa PCC nie odsyła do przepisów ustawy VAT w odniesieniu do opodatkowania umowy spółki, to nie ma potrzeby brania tej ostatniej pod uwagę. Polska zrezygnowała zatem całkowicie z opodatkowania wkładu niepieniężnego w zakresie przedmiotowym, który nie podlegał efektywnie opodatkowaniu PCC (de facto chodzi o zakres przedmiotowy ustawy VAT sprzed 1 stycznia 2007 roku)⁴¹.

Trzeba jednak zaznaczyć, iż Polska nie zrezygnowała całkowicie z opodatkowania PCC od wniesienia wkładu kapitałowego i naruszyła klauzulę *standstill* w zakresie ponownego opodatkowania wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej⁴². Dodatkowo w późniejszym okresie zrezygnowała z dozwolonego odstępowstwa, wyłączając z opodatkowania poszczególne wkłady niepieniężne. W związku z obecnym brzmieniem ustawy PCC, jak i koniecznością odmówienia zastosowania przepisów krajowych, które naruszają klauzulę *standstill*, na chwilę obecną wyłączone są z opodatkowania PCC:

1. Od 1 maja 2004 roku – wkład niepieniężny (niestanowiący przedsiębiorstwa, w tym zorganizowanej jego części lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans), oraz wkład kapitałowy, który wcześniej został już opodatkowany PCC⁴³. Dodatkowo z uwagi na fakt, że dnia 1 lipca 1984 roku w polskim systemie prawnym nie istniały formy prawne w postaci spółki partnerskiej, spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej, wkład kapitałowy wniesiony do tych spółek nie może być opodatkowany PCC.
2. Od 1 stycznia 2009 roku w odniesieniu do spółki kapitałowej – wkład w postaci oddziału spółki kapitałowej (samodzielnie sporządzającej bilans) oraz wymiana udziałów.
3. Od 22 kwietnia 2010 roku w odniesieniu do spółki kapitałowej – wkład w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części.

⁴¹ W tym kontekście warto wskazać na wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2011 r., I FSK 1099/09. Zob. również: G. Mularczyk, *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 147/09*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 6, s. 38–45.

⁴² Konkretnie wprowadzenia wyjątku od wyłączenia z opodatkowania – art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy PCC.

⁴³ Wynika to z wyroku Trybunału w sprawie Pak Holdeo (pkt 38) w odniesieniu do interpretacji art. 1 ust. 3 ustawy PCC, jak również z art. 9 pkt 11 ustawy PCC.

Wnioski

Przykład PCC od wniesienia wkładu kapitałowego jest jaskrawym przypadkiem ukazującym wielość i istotę problemów związanych z zastosowaniem klauzuli *standstill*. Zrozumienie mechanizmu zastosowania tej klauzuli ma kapitalne znaczenie dla Skarbu Państwa⁴⁴, ale przede wszystkim dla podatników. W szczególności największe problemy praktyczne wynikają z konieczności retrospektywnej oceny zasad opodatkowania danego zdarzenia prawno-podatkowego.

Dodatkowo warto również wskazać na istotną rolę Trybunału Sprawiedliwości UE, który bezsprzecznie współtworzy prawo unijne. Właściwa analiza wyroków Trybunału staje się punktem wyjścia dla wykładni i stosowania przepisów unijnych, a co za tym idzie – również przepisów polskich.

Literatura

- De La Feria R., *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, Amsterdam 2009.
- Krasnodębski R., *Glosa do wyroku TS z dnia 11 grudnia 2008 r., C-371/07* [w:] W. Nykiel i A. Zalaśiński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Miśkiewicz E., *Klauzula stałości (standstill) jako podstawa utrzymania w legislacjach krajowych wyłączeń w zakresie prawa do odliczenia VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2011, nr 4.
- Mularczyk G., *Glosa do wyroku WSA z dnia 3 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 147/09*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 6.
- Varga W., *Glosa do wyroku TS z dnia 16 lutego 2012 r., C-594/10*, LEX/el. 2012.
- Wesołowska A., *Glosa do wyroku TS z dnia 15 kwietnia 2010 r., C-538/08 i C-33/09*, LEX/el. 2011.
- Wesołowska A., *Glosa do wyroku TS z dnia 16 czerwca 2011 r., C-212/10*, LEX/el. 2011.

⁴⁴ Na podstawie pobieżnych wyliczeń, biorąc jako podstawę ustawę budżetową, można stwierdzić, iż jak się zdaje niezamierzona rezygnacja z opodatkowania PCC wkładu niepieniężnego (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 21 czerwca 2013 roku, PL/LM/830/24/KPV/13/RD-61906), spowoduje uszczuplenie budżetu w najbliższym czasie o kwotę rzędu kilkuset milionów złotych. Jak wskazuje A. Wesołowska, wcześniejsze zakwestionowanie przez Trybunał podatku PCC od umowy pożyczki zawartej przez wspólnika spółce kapitałowej doprowadziło do uszczuplenia budżetu na kwotę ok. 200 mln złotych – A. Wesołowska, *Glosa do wyroku TS z dnia 16 czerwca 2011 r., C-212/10*, LEX/el. 2011.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 45, poz. 226 z późn. zm.).
- Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.).
- Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 9 września 2000 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 34, poz. 161).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970).
- Dyrektywa Rady 69/335/EWG (Dz. U. L 249 z 3.10.1969, s. 25).
- Dyrektywa Rady 85/303/EWG (Dz. U. L 156 z 15.6.1985, s. 23).
- Dyrektywa Rady 2008/7/WE (Dz. U. L 46/11 z 21.02.2008, s. 25).

Orzecznictwo

- Uchwała NSA z dnia 19.11.2012 r., II FPS 1/12, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 19.04.2011 r., I FSK 1099/09, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 13.06.2014 r., II FSK 1820/12, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 28.08.2014 r., II FSK 1905/12, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 18.09.2014 r., II FSK 2259/12, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 07.02.2008 r., III SA/Wa 934/07, CBOSA.
- Wyrok Trybunału z (piąta izba) z dnia 08.01.2002 r., w sprawie C 409/99, Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg.
- Wyrok Trybunału z dnia 11.09.2003 r. w sprawie C 155/01 Cookies World, Rec.
- Wyrok Trybunału z dnia 7.06.2007 r. w sprawie C 178/05 Komisja przeciwko Grecji.
- Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 21 czerwca 2007 roku, w sprawie C 366/05, Optimus – Telecomunicações S.A. przeciwko Fazenda Pública.
- Wyrok Trybunału z dnia 11.12.2008 r., w sprawie C 371/07, Danfoss i AstraZeneca przeciwko Skatteministeriet.
- Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 22.12.2008 r., w sprawie C-414/07, Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie.
- Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 23.04.2009 r., w sprawie C 460/07, Sandra Puffer przeciwko Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz.

- Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 16.06.2011 r., w sprawie C 212/10, Logstor ROR Polska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach.
- Wyrok Trybunału (czwarta izba) z dnia 16.02.2012 r., w sprawie C-372/10, Pak-Holdco sp. z o.o. przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu.
- Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 16.02.2012 r., w sprawie C 594/10, T.G. van Laarhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën.
- Wyrok Trybunału (ósma izba) z dnia 13.03.2014 r., w sprawie C 599/12, Jetair NV, BTW eenheid BTWE Travel4you przeciwko FOD Financiën.
- Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 12.06.2014 r., w sprawie C 377/13, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira.

Wykaz skrótów

- Dyrektywa Kapitałowa I – dyrektywa Rady 69/335/EWG ze zmianami na dzień 1 maja 2004 roku, w szczególności w wyniku przyjęcia Dyrektywy Rady 85/303/EWG
- Dyrektywa Kapitałowa II – dyrektywa Rady 2008/7/WE
- Nowelizacja – ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- PCC – podatek od czynności cywilnoprawnych
- Rozporządzenie – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 maja 1983 r. o opłacie skarbowej
- Trybunał – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wcześniej Europejski Trybunał Sprawiedliwości)
- Ustawa PCC – ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 9 września 2000 r.
- Ustawa VAT – ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.
- VAT – podatek od towarów i usług
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny