

PODATKI W GRUPIE KAPITAŁOWEJ

Obowiązki sprawozdawcze

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Monika M. Brzostowska, Marcin Chomiuk, Anna Karczewska
Patrycja Kubiesa, Robert Krasnodębski, Agnieszka Ławnicka
Jacek Matarewicz, Jarosław F. Mika, Michał Mika
Beata Rawa-Miszczuk, Daniel Więckowski

PODATKI W GRUPIE KAPITAŁOWEJ

Obowiązki sprawozdawcze

PODATKI W GRUPIE KAPITAŁOWEJ

Obowiązki sprawozdawcze

redakcja naukowa Jarosław F. Mika

Monika M. Brzostowska, Marcin Chomiuk, Anna Karczewska
Patrycja Kubiesa, Robert Krasnodębski, Agnieszka Ławnicka
Jacek Matarewicz, Jarosław F. Mika, Michał Mika
Beata Rawa-Miszczuk, Daniel Więckowski

Stan prawny na 1 marca 2023 r.

Recenzent

Dr hab. Adam Bartosiewicz, prof. UJD

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-460-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
---------------------	----

Wstęp	13
-------------	----

Część I

OBOWIĄZKI GRUPY KAPITAŁOWEJ Z PERSPEKTYWY PODATNIKA

Rozdział I

Grupy VAT jako rozwiązanie interesujące dla grup kapitałowych.....	19
1. Wprowadzenie	19
2. Grupa VAT jako fakultatywne rozwiązanie przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE.....	20
3. Kto może wchodzić w skład grupy VAT – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości a stanowisko Komisji Europejskiej.....	24
4. Podatkowa grupa kapitałowa a grupa VAT	28
5. Zasady opodatkowania VAT transgranicznych świadczeń między oddziałem z spółką matką w świetle wyroku TS w sprawie Scandia America Corp. (USA), filial Sverige i nowych przepisów obowiązujących w Polsce.....	30
6. Grupa VAT a przewspółczynnik i współczynnik proporcji.....	32
7. Grupa VAT a tzw. biała lista.....	38
8. Rola przedstawiciela grupy	41
9. Rejestracja grupy VAT	42
10. Zasady fakturowania przez członków grupy VAT.....	43
11. Zasady korygowania deklaracji przez grupę VAT	50
12. Ewidencjonowanie czynności wewnątrzgrupowych i wykonanych dla podmiotów zewnętrznych wobec grupy VAT	53
Bibliografia	55

Rozdział II

Miejsce opodatkowania VAT – w drodze do celu?.....	57
1. Wprowadzenie	57

2. Zasada terytorialności VAT	58
2.1. Koncepcja podatku u źródła	58
2.2. Zasada terytorialności	60
2.3. Konsumpcyjny charakter VAT	62
3. Miejsce opodatkowania transakcji	63
3.1. Podatnik, czyli kto?	64
3.2. Dostawa towarów	66
3.3. Miejsce opodatkowania świadczenia usług	76
3.3.1. Usługi związane z nieruchomościami	83
3.3.2. Miejsce opodatkowania usług transportu	86
3.3.3. Miejsce opodatkowania usług elektronicznych na rzecz konsumentów	87
4. „Faza przejściowa” modelu przejściowego – kierunek: rewolucja	88
Bibliografia	93

Rozdział III

Podatek u źródła w podmiotach powiązanych	95
1. Wprowadzenie (<i>Anna Karczevska</i>)	95
2. Kryterium powiązań w rozliczeniach podatku u źródła (<i>Michał Mika</i>)	96
2.1. Definicja podmiotów powiązanych	96
2.2. Podmioty powiązane (art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.)	96
2.3. Powiązania kapitałowe (art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 i 4c u.p.d.o.p.)	99
2.3.1. Powiązania kapitałowe bezpośrednie jednostronne	100
2.3.2. Powiązania kapitałowe bezpośrednie – dwustronne oraz trójstronne	101
2.4. Przedsiębiorstwa powiązane (w rozumieniu przepisów Konwencji modelowej OECD)	102
2.4.1. Powiązania kapitałowe bezpośrednie	102
2.4.2. Szczególne powiązania pomiędzy stronami	103
2.4.3. Rynkowość wynagrodzenia	103
2.4.4. Kapitał spółki uprawniający do skorzystania ze zwolnienia krajowego – art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.	105
2.4.5. Kapitał spółki uprawniający do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania – art. 10 UPO	105
3. Zryczałtowany podatek dochodowy a należyta staranność w grupach kapitałowych (<i>Anna Karczevska</i>)	106
Bibliografia	121

Rozdział IV

Schematy podatkowe w grupach kapitałowych	123
1. Wprowadzenie	123
2. Grupa kapitałowa w świetle polskich regulacji MDR	128

3. Schemat podatkowy	130
3.1. Rodzaje schematów	131
3.2. Schemat transgraniczny	132
3.3. Schemat krajowy.....	133
3.4. Uzgodnienie	133
3.5. Cechy rozpoznawcze.....	134
3.5.1. Szczególne cechy rozpoznawcze	134
3.5.2. Inne szczególne cechy rozpoznawcze	140
3.5.3. Ogólne cechy rozpoznawcze	142
3.6. Podsumowanie.....	150
4. Charakterystyka stron schematów podatkowych	151
4.1. Promotor.....	151
4.2. Korzystający	152
4.2.1. Korzystający w schematach podatkowych.....	153
4.2.2. Kryterium kwalifikowanego korzystającego	153
4.3. Wspomagający	154
4.4. Rola i relacje podmiotów w ramach schematów podatkowych – przykłady	156
5. Obowiązki podmiotów zobowiązanych do raportowania	158
5.1. Procedura raportowania.....	158
5.2. Procedura wewnętrzna	163
6. Obowiązki informacyjne w zakresie schematów podatkowych w grupach kapitałowych	165
6.1. Schematy krajowe.....	166
6.2. Schematy transgraniczne	167
7. Sankcje	168
7.1. Sankcje administracyjne	168
7.2. Sankcje karne skarbowe	169
8. Podsumowanie.....	170
Bibliografia	171

Rozdział V

Ceny transferowe	173
1. Wprowadzenie	173
2. Cena transferowa.....	175
3. Matryca transakcji kontrolowanych.....	175
4. Limity transakcyjne	176
5. Analiza porównawcza.....	176
5.1. Rola analizy porównawczej.....	177
5.2. Metodologia sporządzenia analizy porównawczej.....	177
5.3. Wybór okresu badawczego	178
5.4. Wybór kryterium geograficznego.....	178

5.5. Wybór strony badanej.....	179
5.6. Wybór kodu statystycznego.....	179
5.7. Wybór metody badawczej.....	179
5.8. Kryteria zawężające.....	180
5.9. Wybór wskaźnika transakcyjnego.....	181
5.10. Wyznaczenie przedziału rynkowego.....	184
6. Kompensata transakcji.....	185
6.1. Kompensata korzyści.....	186
6.2. Kompensata dochodu.....	192
6.3. Raportowanie kompensaty w informacji TPR-C.....	193
6.4. Kompensata a odpowiedzialność wynikająca z art. 11c u.p.d.o.p.....	193
7. Raje podatkowe.....	194
8. Identyfikacja zdarzeń jako transakcji kontrolowanych.....	197
9. Korekta cen transferowych.....	204
10. Wybrane transakcje a obowiązek raportowania schematów podatkowych.....	208
11. Restrukturyzacja działalności.....	212
12. Dokumentacja podatkowa.....	217
12.1. Kluczowe elementy <i>local file</i>	217
12.2. Analiza funkcjonalna.....	229
12.3. Sposób kalkulacji cen.....	235
Bibliografia.....	237

Rozdział VI

Podatkowa, karna i karnoskarbowa odpowiedzialność członków zarządu

spółek kapitałowych.....	239
1. Wprowadzenie.....	239
2. Odpowiedzialność podatkowa.....	240
2.1. Uwagi ogólne.....	240
2.2. Zakres odpowiedzialności.....	243
2.3. Powstanie odpowiedzialności.....	245
3. Odpowiedzialność karna i karna skarbowa.....	246
3.1. Zasada winy.....	247
3.2. Najczęściej stawiane zarzuty karnoskarbowe.....	248
3.3. Sposoby zakończenia postępowania.....	250
3.4. Czynny żal.....	252
4. Grupa spółek.....	253
5. Grupa VAT.....	255
Bibliografia.....	257

Rozdział VII

Nowe prawo holdingowe a podatki	259
1. Wprowadzenie	259
2. Nowelizacja Kodeksu spółek handlowych z 2022 r. w zakresie prawa holdingowego	260
3. Holding a podatki. Uwagi wstępne.....	264
4. Holding jako odrębny podatnik. Podatkowe grupy kapitałowe.....	268
5. Szczególny reżim opodatkowania spółki holdingowej	270
6. Grupa spółek a ceny transferowe	270
7. Grupa spółek a koszty uzyskania przychodów	273
8. Strategia podatkowa a strategia grupy spółek	276
9. Wpływ wiążącego polecenia na określenie miejsca zarządu osoby prawnej jako łącznika podatkowego.....	277
Bibliografia	284

Część II**GRUPA KAPITAŁOWA JAKO PŁATNIK****Rozdział I**

Ulgi w CIT i zwolnienia podatkowe z punktu widzenia płatnika.....	287
1. Wprowadzenie	287
2. Ulga na prototyp.....	288
3. Ulga dla wspierających sport, kulturę i edukację (sponsoringowa) (CIT)	290
4. Ulga na zabytki (PIT)	293
5. Ulga na terminale płatnicze (CIT)	296
6. Ulga prowrzrostowa (CIT).....	300
7. Zwolnienie dla seniora.....	302
8. Zwolnienie 4+.....	304
9. Zwolnienie na powrót	306
10. Podsumowanie	308

Rozdział II**Zmiany istotne dla grup kapitałowych w ramach pakietu Polski Ład 1.0**

oraz 2.0.....	309
1. Wprowadzenie	309
2. Obowiązki płatnika w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.....	310
2.1. Składki zdrowotne.....	310
2.2. Zmiana skali podatkowej oraz kwoty zmniejszającej podatek.....	312
2.3. Rozliczenie samotnych rodziców	314
2.4. Rozliczenie łączne małżonków.....	319
2.5. Ulga dla klasy średniej.....	320

2.6. Podział kwoty zmniejszającej podatek na kilku płatników	323
3. Amortyzacja lokali i budynków mieszkalnych	324
4. Struktura składek dla członków zarządu.....	327
Autorzy.....	331

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE /
dyrektywa VAT – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 1467 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
- Prawo przedsiębiorców – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
- ustawa o CIT / u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
- ustawa o PIT / u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)
- ustawa o VAT / u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.)

Inne

- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- PP – Przegład Podatkowy
- PPH – Przegład Prawa Handlowego
- TS – Trybunał Sprawiedliwości
- WDT – wewnątrzspólnotowa dostawa towarów
- WNT – wewnątrzspólnotowe nabycie towarów
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny
- ZOTSiS – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu

WSTĘP

Podatek jako danina pieniężna pobierana przez Skarb Państwa stanowi element polityki zarządczej podmiotów gospodarczych w ujęciu ekonomicznym i fiskalnym. W kategoriach ekonomicznych warto zwrócić uwagę na koncepcję angielskiego merkantylizmu reprezentowanego m.in. przez T. Hobbesa. Do jej głównych założeń należały sprawiedliwość i powszechność opodatkowania. Z kolei według fizjokratów jedynym sprawiedliwym systemem zobowiązań podatkowych był podatek dochodowy – należność przymusowa uiszczana od tzw. czystego dochodu.

Zdecydowanie większą rolę w systemie państwa przypisywali podatkom A. Smith, D.R. Ricardo, J.-B. Say czy J.S. Mill. Ten ostatni, jako zwolennik tzw. reguły edynburskiej, wyznawał zasadę jednakowego traktowania podatników, wyrażającą się przez konieczność równego ponoszenia ofiar finansowych na rzecz ogółu.

Ewolucja systemów podatkowych na świecie doprowadziła do rozbudowania zobowiązań podatników na rzecz państwa, wyróżniając siedem głównych grup podatników:

- 1) 1000 taxes on goods and services (podatki od dóbr i usług);
- 2) 1200 taxes in respect of ownership and use of, or permission to use, goods or to perform activities (podatki od własności rzeczy lub prawa ich użytkowania oraz od określonych działalności);
- 3) 2000 taxes on income, profits and capital gains (podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych i od dochodów kapitałowych);
- 4) 3000 social security contributions (składki na ubezpieczenie społeczne);
- 5) 4000 taxes on employers based on payroll or manpower (podatki od pracowników);
- 6) 5000 taxes on net wealth and immovable property (podatki majątkowe);
- 7) 6000 taxes and stamp duties on gifts inheritances and on capital and financial transactions (podatki od spadków i darowizn oraz od transakcji finansowych);
- 8) 7000 other taxes (pozostałe podatki).

Wymienione koncepcje podatkowe stanowiły podstawę do budowy obecnego systemu podatkowego, który składa się z wielu segmentów. Rozbudowane obszary zobowiązań podatkowych zmuszają niejednokrotnie przedsiębiorstwa do działań optymalizacyjnych

niejednokrotnie zmuszają przedsiębiorstwa do działań optymalizacyjnych. Jeżeli są one zgodne z prawem, mówi się o unikaniu opodatkowania (ang. *tax avoidance*), które może nosić znamiona uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*).

Publikacja składa się z dwóch części. Pierwsza dotyczy grup kapitałowych analizowanych z perspektywy przedsiębiorców – podatników. Intencją Autorów było zwrócenie uwagi na kluczowe ryzyka podatkowe wraz ze wskazaniem obowiązków sprawozdawczych.

W rozdziale pierwszym zostały omówione grupy VAT w kontekście regulacji ustawowych oraz dyrektywy 2006/112/WE.

Rozdział drugi poświęcono miejscu opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Przedstawiona została zarówno koncepcja podatku u źródła w VAT, zasada terytorialności, jak i istota podatnika z omówieniem przykładów transakcji.

Rozdział trzeci dotyczy zmian związanych z podatkiem u źródła, ze szczególnym uwzględnieniem definicji podmiotów powiązanych w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz Konwencji modelowej OECD. Ponadto została zaprezentowana w nim pojęcie należytej staranności w odniesieniu do podatnika i płatnika.

Z dniem 1.01.2019 r. do Ordynacji podatkowej został dodany rozdział 11a, stanowiący o obowiązkach w zakresie raportowania schematów podatkowych. W rozdziale czwartym przedstawiono grupę kapitałową z perspektywy regulacji MDR, z uwzględnieniem kryteriów identyfikacji czynności, zdarzeń jako schematów podatkowych oraz obowiązków informacyjnych wraz ze wskazaniem obszarów penalizacji administracyjnej i karnej skarbowej.

Rozdział piąty dotyczy problematyki cen transferowych. Zwrócono w nim szczególną uwagę na ryzyka transakcji kontrolowanych oraz metodologię sporządzania analizy porównawczej.

W rozdziale szóstym zostały omówione aspekty odpowiedzialności członków zarządu za czyny popełnione na szkodę spółki. Przedstawiono kryteria powstania odpowiedzialności oraz zasadę *nullum crimen sine culpa*.

Rozdział siódmy prezentuje nowe uregulowania obowiązujące w Kodeksie spółek handlowych jako tzw. prawo holdingowe. Przedstawiono aspekty nowych regulacji w kontekście podatkowych grup kapitałowych oraz cen transferowych, zwrócono ponadto uwagę na nowy obowiązek informacyjny obowiązujący od 1.01.2021 r., którym jest opracowanie strategii podatkowej.

Część druga obejmuje zagadnienia obowiązków i ryzyk podatkowych analizowanych z perspektywy przedsiębiorcy jako płatnika.

Rozdział pierwszy dotyczy ulg i zwolnień. Omówiono w nim ulgi w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych (ulga sponsoringowa, prowdrostowa) oraz podatku dochodowego od osób fizycznych w aspekcie obowiązków płatników (zwolnienie 4+, ulga na powrót). Nowe preferencje, ale również obowiązki rozliczeniowe i sprawozdawcze wynikają z ustawy obowiązującej od 1.01.2022 r.

W rozdziale drugim przedstawiono obowiązki płatnika w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ze szczególnym uwzględnieniem kwot zmniejszających wysokość zobowiązania podatkowego, ujęcia amortyzacji lokali i budynków oraz tzw. oskładkowania wynagrodzeń członków zarządu.

Dziękuję Autorom za stworzenie opracowania będącego omówieniem kluczowych, ale też subiektywnych obszarów podatkowych, które są elementem codziennej praktyki i wyzwań stających zarówno przed przedsiębiorcami, jak i doradcami podatkowymi. Dziękuję za unikatową i rzetelną charakterystykę zagadnień, a także za uwzględnienie przykładów z praktyki zawodowej Autorów.

Część I

**OBOWIĄZKI GRUPY KAPITAŁOWEJ
Z PERSPEKTYWY PODATNIKA**

Rozdział I

GRUPY VAT JAKO ROZWIĄZANIE INTERESUJĄCE DLA GRUP KAPITAŁOWYCH

1. Wprowadzenie

Zagadnieniem niezwykle ważnym dla pojawiającej się na rynku wydawniczym w 2023 r. publikacji poświęconej szeroko pojmowanemu podatkowi obciążającym grupy kapitałowe oraz struktury holdingowe są tzw. grupy VAT. W tym roku weszły bowiem w Polsce w życie przepisy regulujące zasady opodatkowania VAT fikcyjnej konstrukcji, w której wspólną podmiotowość podatkowo-prawną może uzyskać grupa podmiotów odrębnych prawnie, a także odrębnych na gruncie innych ustaw podatkowych, lecz powiązanych ze sobą w określony w przepisach o VAT sposób. W efekcie podmioty pozostające odrębnymi podatnikami np. na gruncie podatku od nieruchomości mogą stać się jednym podatnikiem w świetle ustawy o VAT. Taki stan rzeczy może okazać się korzystny dla grup kapitałowych, które np. świadczą zasadniczo usługi zwolnione z VAT (np. usługi finansowe, edukacyjne lub medyczne), a duża część zakupów dokonywana między podmiotami powiązanimi dotychczas była opodatkowana, generując VAT naliczony niepodlegający odliczeniu. Utworzenie grupy VAT może wpłynąć na zmniejszenie nieodliczalnego VAT występującego u podmiotów działających w ramach tej grupy.

Korzyści wiązać się będą także z nieopodatkowywaniem wewnętrznych transakcji w ramach grupy VAT (poprawa cash flow, brak obowiązku oczekiwania na zwrot VAT przez jedną ze stron transakcji) oraz ze scentralizowaniem rozliczeń VAT związanym m.in. ze zmniejszeniem wysyłanych plików JPK. Znikną obowiązki administracyjne takie jak wystawianie faktur na wewnętrzne transakcje dokonywane między członkami grupy VAT. Centralizacja rozliczeń zazwyczaj poprawia sprawność zarządzania. To wszystko wpłynie na oszczędności administracyjno-kadrowe.

Co więcej, w skład grupy VAT mogą też wchodzić oddziały spółek zagranicznych, które z kolei, z uwagi na zasadę terytorialności polskiej grupy VAT, nie będą mogły wchodzić w skład tej grupy wraz ze swoim oddziałem. Z perspektywy VAT oddział zostanie więc „wydzielony”, pozostając podatnikiem odrębnym (w ramach grupy) od swojej spółki macierzystej. Z perspektywy transferów towarowych, ale także innych świadczeń między spółką zagraniczną a znajdującym się w Polsce oddziałem czy też między polską spółką a jej oddziałem znajdującym się za granicą, utworzenie grupy VAT zrodziło konieczność wypracowania rozwiązań pozwalających na optymalne podatkowo podejście w tym obszarze całej organizacji, uwzględniając interesy tej jej części, która z uwagi na wspomnianą wcześniej zasadę terytorialności pozostanie poza Polską (oddział zagranicznej spółki znajdujący się w Polsce) lub zagraniczną grupą VAT (oddział polskiej spółki znajdujący się za granicą).

Jedną z motywacji uzasadniających wprowadzenie grup VAT było spopularyzowanie podatkowej grupy kapitałowej (PGK), tj. instytucji wprowadzonej jakiś czas temu do przepisów o CIT, jednak wciąż pozostającej niepopularną alternatywą dla podatników CIT. Kryteria utworzenia grupy VAT są bardziej liberalne i łatwiejsze do spełnienia niż kryteria utworzenia podatkowej grupy kapitałowej, niemniej jednak przy okazji uchwalenia nowelizacji ustawy o VAT, mającej wprowadzić w życie przepisy o grupach VAT, liberalizacji poddano również przepisy o CIT w zakresie funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych, przede wszystkim w kontekście warunków ich utworzenia.

Biorąc pod uwagę aktualność problemu (przepisy weszły w życie w 2023 r.), a także szereg wątpliwości natury praktycznej, z którymi będą musiały poradzić sobie grupy kapitałowe tworzące grupę VAT, dodanie rozdziału poświęconego właśnie temu zagadnieniu wydaje się uzasadnione¹.

2. Grupa VAT jako fakultatywne rozwiązanie przewidziane w dyrektywie 2006/112/WE

Grupowe rozliczanie podatku od wartości dodanej istnieje w unijnym systemie prawnym już od lat 70. XX w. Zostało wprowadzone do prawa europejskiego w 1967 r. przez drugą dyrektywę VAT². Następnie taką możliwość przewidywał art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy z 17.05.1977 r.³ Pierwotny cel wprowadzenia tego rozwiązania wynikał z faktu, że

¹ Zob. np. D. Kasińska, J. Matarewicz, *Przepisy o grupach VAT – jak składać korekty deklaracji?*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2022/11.

² Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i warunki stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. WE L 71, s. 1303).

³ Szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.).

państwa członkowskie traktowały podmioty powiązane jak oddzielnych podatników, co znacznie utrudniało kwestie rozliczeniowe w ramach podatku od wartości dodanej. Wspomniany art. 4 ust. 4 został zmieniony dyrektywą Rady 2006/69/WE z 24.07.2006 r.⁴ poprzez wprowadzenie możliwości przyjęcia wszelkich niezbędnych środków przez państwa członkowskie, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub jego unikaniu przez wykorzystanie możliwości grupowych rozliczeń VAT.

Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 11 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwo członkowskie, korzystające z możliwości wprowadzenia przepisów o zbiorowym podatniku VAT, może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu. Ma on charakter fakultatywny, państwa członkowskie mają bowiem prawo, a nie obowiązek jego implementacji.

Na początku 2021 r. wskazywano, że grupy VAT funkcjonują w osiemnastu państwach Unii Europejskiej⁵, a z roku na rok ta liczba rośnie. W ciągu ostatnich czterech lat odpowiednie rozwiązanie wprowadziły Malta, Luksemburg i Włochy. W niektórych państwach istnieją tzw. fragmentaryczne grupy VAT, udział w których pozwala na konsolidację dokumentów podatkowych w ramach grupy, nie wprowadzając neutralności podatkowej w transakcjach pomiędzy ich członkami⁶. Państwami, które zastosowały taka praktykę, są Francja, Hiszpania, Rumunia oraz Włochy. We Włoszech od 2019 r. oprócz konsolidacji dokumentacyjnej (wł. *IVA di gruppo*) istnieje również standardowy model tworzenia grup VAT.

Pomiędzy grupą VAT *sensu stricto* a grupami fragmentarycznymi istnieją dwie zasadnicze różnice. Pierwszą z nich jest fakt, że grupy fragmentaryczne nie tworzą jednego podatnika dla celów VAT, a drugą – brak neutralności podatkowej dla transakcji wewnątrz grupy VAT⁷. Zgodnie z regulacjami zawartymi w dyrektywie 2006/112/WE grupy fragmentaryczne nie mogą zostać uznane za grupę VAT w rozumieniu art. 11

⁴ Dyrektywa Rady 2006/69/WE z 24.07.2006 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.Urz. UE L 221, s. 9).

⁵ Zob. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 8.08.2021 r., druk sejmowy nr 1532, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> (dostęp: 6.11.2021 r.), uzasadnienie, s. 174.

⁶ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym..., druk sejmowy nr 1532.

⁷ Por. D. Kasińska, J. Matarewicz, *Wprowadzenie w Polsce przepisów o grupie VAT*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2021/10, s. 307–313.

tej dyrektywy. Warto natomiast zaznaczyć, iż w literaturze wskazuje się, że tworzenie uproszczeń dokumentacyjnych dla celów VAT między podmiotami współpracującymi ze sobą nie wymaga notyfikacji UE⁸.

Austria, Holandia i Niemcy wprowadziły system obligatoryjnego tworzenia grup VAT, w sytuacji gdy jedna spółka posiada bezpośrednio lub nawet pośrednio ponad 50% udziałów w innej spółce. W Niemczech powstanie grupy VAT nie jest potwierdzane przez żadne decyzje czy wyroki, przez co rozwiązanie to bywa często przedmiotem krytyki wśród przedsiębiorców. W Holandii natomiast spełnienie warunków dotyczących powstania grupy VAT jest potwierdzane pisemnie przez administrację podatkową.

Większość państw, implementując do swojego systemu podatkowego rozwiązanie umożliwiające utworzenie grupy VAT, nie wprowadziła uregulowań innych, niż wynikałoby z dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z treścią przepisów unijnych pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę VAT muszą zaistnieć m.in. powiązania finansowe, wynoszące co najmniej 50% udziałów/akcji w kapitale zakładowym. W Austrii obowiązuje wymóg 75%, z możliwością obniżenia do 50% w szczególnych przypadkach, na Malcie ten próg wynosi 90%, a w Danii 100%. W Austrii wyłączono z możliwości tworzenia grupy VAT przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe i leasingowe, a w Irlandii transakcje związane z nieruchomościami. Trzy państwa wprowadziły ograniczenia sektorowe – w Finlandii i Szwecji tylko przedsiębiorstwa świadczące usługi finansowe i ubezpieczeniowe mogą utworzyć grupę VAT, a na Malcie grupa VAT może powstać, jeśli chociaż jeden z wnioskodawców jest podatnikiem licencjonowanym w sektorze finansowym oraz gier.

W niektórych krajach istnieją również wymagania dotyczące minimalnego czasu, na jaki może zostać utworzona grupa VAT. We Włoszech, Belgii i Luksemburgu są to trzy lata, a w Rumuni dwa⁹.

W Niemczech grupę VAT tworzą przedsiębiorstwa zależne (niem. *Organgesellschaft*) oraz przedsiębiorstwo kontrolujące (niem. *Organträger*). Przedsiębiorstwa zależne, wchodząc w skład grupy, tracą swoją samodzielność jako podatnik na rzecz przedsiębiorstwa kontrolującego. Zgodnie z niemieckim systemem podatkowym przedsiębiorcą kontrolującym może być każdy podmiot, bez względu na formę prawną, tj. osoba fizyczna, spółka kapitałowa, osobowa czy jednostki samorządowe prowadzące działalność gospodarczą. Natomiast przedsiębiorstwem zależnym może być wyłącznie osoba prawna. Grupa VAT zostaje utworzona w momencie spełnienia wszystkich przesłanek wynikających z przepisów, a traci swój status w chwili utraty którejkolwiek z nich. Zasięg terytorialny grupy VAT nie ogranicza się do Niemiec, natomiast konsekwencje związane z jej utworzeniem

⁸ C.D. Soares, A. Arnaldo, *European Union – VAT Grouping Schemes – Standpoint*, „International VAT Monitor” 2015/26(2).

⁹ J. Sarnowski, P. Selera, *Grupa podatkowa – analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego*, cz. 2. VAT, PP 2019/10, s. 48–55.

dotyczą jedynie przedsiębiorstw lub ich części, które mają swoją siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności na terenie kraju. Największym problemem niemieckiego systemu podatkowego związanego z grupami podatkowymi jest fakt, że powstają one w momencie spełnienia warunków do ich powstania, bez decyzji urzędu skarbowego czy wyroku sądowego, a co za tym idzie przedsiębiorcy narażeni są na konsekwencje wynikające z kontroli spełniania warunków istnienia grupy VAT oraz sytuacji losowych, takich jak np. śmierć członka zarządu czy zmiana przepisów¹⁰.

Z kolei w Danii podmioty tworzące grupę podatkową nie muszą prowadzić działalności gospodarczej. Przepisy nakładają jednak obowiązek, aby choć jeden z podatników tworzących grupę był podatnikiem VAT oraz aby wszystkie podmioty ją tworzące posiadały siedzibę na terytorium Danii¹¹.

Ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹² wprowadzała do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług z 11.03.2004 r. przepisy o tzw. grupie VAT. Nowa instytucja miała zacząć funkcjonować w polskim systemie prawnym od 1.07.2022 r.¹³ Ustawą z 8.06.2022 r. o egzotycznej jak na zmiany w VAT nazwie, tj. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową¹⁴, zdecydowano, że przepisy o grupie VAT wejdą w życie od 1.01.2023 r. (art. 20 pkt 4 lit. b). Zgodnie z dodawanym art. 15a ust. 1 ustawy o VAT podatnikiem VAT może być również grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT. Stosownie do art. 15a ust. 2 ustawy o VAT grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.



Spółka Alfa z o.o. ma siedzibę w Polsce. Spółka Beta z o.o. ma siedzibę w Polsce. Spółka Omega GmbH ma siedzibę w Niemczech i oddział w Polsce. Spółka Alfa, spółka Beta oraz polski oddział spółki Omega mają możliwość utworzenia grupy podatkowej VAT.

Zgodnie z art. 15a ust. 3 ustawy o VAT podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeżeli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach

¹⁰ P. Suliga, *VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia*, PP 2021/8, s. 26–30.

¹¹ *Grupy VAT w Europie – porównanie regulacji*, 16.07.2021 r., <https://uchman.biz/grupa-vat-w-europie/> (dostęp: 8.09.2021 r.).

¹² Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym..., druk sejmowy nr 1532.

¹³ Zob. art. 89 pkt 3 ustawy z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105).

¹⁴ Dz.U. poz. 1301 ze zm.

kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Podatnicy będą powiązani finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Użycie sformułowania „kapitał zakładowy” zdaje się wskazywać, że członkami grupy mogą być tylko spółki kapitałowe. Udział w kapitale zakładowym jest jednak tylko jednym z przykładów powiązań finansowych, które można również zdefiniować jako ponad 50% praw głosu w organie stanowiącym, co da się przypisać już przecież wspólnikom spółek osobowych. Przykładowo grupę VAT będzie mogła tworzyć gmina i jej spółki komunalne¹⁵.

Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

- 1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
- 2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
- 3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT¹⁶.

Z kolei o powiązaniach organizacyjnych w świetle polskich przepisów możemy mówić, jeżeli podatnicy:

- 1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio znajdują się pod wspólnym kierownictwem lub
- 2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu¹⁷.

3. Kto może wchodzić w skład grupy VAT – orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości a stanowisko Komisji Europejskiej

Komisja Europejska zajmowała w przeszłości stanowisko, zgodnie z którym określenie „osoby” w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE odnosi się tylko do osób, które spełniają kryteria dotyczące podatników VAT¹⁸. Podkreślano, że podmioty wchodzące w skład grupy VAT tworzą wspólnie nowego podatnika, a co za tym idzie wszyscy członkowie tej grupy muszą posiadać ten status. „Nasuwa się zatem logiczny wniosek, że osoby

¹⁵ Por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19.8.2022 r., 0111-KDIB3-1.4012.220.2022.1.AMA, LEX nr 652386.

¹⁶ Art. 15a ust. 4 ustawy o VAT.

¹⁷ Art. 15a ust. 5 ustawy o VAT.

¹⁸ Por. komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=el> (dostęp: 13.09.2021 r.).

uznane za «jednego» podatnika same również muszą być podatnikami, ponieważ pojęcie «grupowania» oznacza utworzenie grupy składającej się wyłącznie z osób prowadzących działalność objętą zakresem dyrektywy w sprawie podatku VAT. W tym kontekście liczebnik «jeden» oznacza, że bez grupy istniałoby kilku podatników, a więc zakłada się, że wszyscy członkowie grupy mają status podatników¹⁹.

Z wymaganiem łącznego spełniania cech podatnika VAT przez wszystkich członków grupy VAT nie zgadza się Trybunał Sprawiedliwości. W wyroku z 9.04.2013 r., C-85/11, Komisja Europejska przeciwko Irlandii, popieranej przez: Republikę Czeską, Królestwo Danii, Republikę Finlandii oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej²⁰, stwierdził on, że zwrot „za jednego podatnika” użyty w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE nie może być interpretowany w sposób zawężający, gdyż „zwrot ten odnosi się nie do przesłanki stosowania tego artykułu, lecz do jego skutku, który polega na uznaniu wielu osób za jednego podatnika”. Trybunał podkreśla również, że uznanie przez państwa członkowskie za jednego podatnika grupy podmiotów niespełniających kryterium posiadania statusu podatnika byłoby sprzeczne z celami powyższego przepisu. „Obecność takich osób w grupie podatkowej VAT przyczynia się do uproszczenia procedur administracyjnych względem zarówno wskazanej grupy, jak i organów podatkowych oraz umożliwia zwalczanie pewnych nadużyć, gdyż taka obecność może być nawet konieczna w takich celach, jeżeli sama w sobie wskazuje na ścisły związek, jaki powinien istnieć pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym między osobami tworzącymi tę samą grupę, tak aby mogły być one uznane za jednego podatnika²¹”.

W ustawie o VAT wskazano, że grupę VAT w Polsce będą mogli tworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Założeniem naszego krajowego ustawodawcy jest więc takie rozumienie grupy VAT, jaką przyjęła Komisja Europejska, a nie Trybunał Sprawiedliwości.

Na gruncie dyrektywy 2006/112/WE grupa VAT ogranicza się do podmiotów mających siedzibę na terytorium państwa członkowskiego. Komisja Europejska, odnosząc się do kwestii terytorialnych, w swoim komunikacie²² podkreśliła, że grupę VAT mogą tworzyć tylko przedsiębiorstwa, które prowadzą działalność gospodarczą lub posiadają miejsce

¹⁹ Komunikat Komisji do Rady i parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE.

²⁰ Dz.Urz. UE C 156, s. 3.

²¹ Wyrok TS z 9.04.2013 r., C-85/11, Komisja Europejska przeciwko Irlandii, LEX nr 1297107.

²² Por. komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE.

stałej siedziby przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstw zagranicznych na terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT.

Powyższe rozwiązanie rodzi wątpliwości w sytuacji, gdy główny zakład przedsiębiorstwa i jego oddział bądź oddziały znajdują się poza terytorium państwa członkowskiego. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 23.03.2006 r. w sprawie C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc*²³ orzekł, iż główny zakład przedsiębiorstwa wraz z jego oddziałem stanowi jeden byt, z tego względu, że oddział nie ponosi sam ryzyka gospodarczego związanego z działalnością przedsiębiorstwa, gdyż jest tylko jego częścią. Oddziały zazwyczaj nie posiadają oddzielnego kapitału i są zależne od głównego zakładu, ponieważ stanowią tylko część działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę poza jego siedzibą. Trybunał stwierdził, że skoro oddział nie stanowi niezależnego podmiotu i nie posiada osobowości prawnej, to powinien być traktowany jak jeden podatnik VAT wraz z głównym zakładem. Przenosząc treść wspomnianego wyroku na grunt instytucji grupowego rozliczania VAT, można uznać, że skoro oddział nie stanowi oddzielnego od zakładu głównego podatnika, to może tworzyć wraz z nim grupę VAT. Faktycznie jednak może się okazać, że oddział jest członkiem grupy VAT, a spółka matka już nie. Wówczas zmieniają się zasady rozliczeń między oddziałem występującym w ramach grupy VAT a tą spółką matką.

Zgodnie z art. 49 TFUE²⁴ wprowadza się zakaz ograniczania swobody przedsiębiorczości. Stosownie do tego przepisu: „Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego Państwa Członkowskiego na terytorium innego Państwa Członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego Państwa Członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego Państwa Członkowskiego. Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału, swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo Państwa przyjmującego dla własnych obywateli”. Swoboda przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE dotyczy działalności transgranicznej, samodzielnej oraz stałej²⁵. Z treści przepisu Traktatu wynika więc pośrednio możliwość włączania oddziału przedsiębiorstwa do grupy VAT, skoro przepisy o VAT taką samodzielność podatkową przyznają w tym zakresie oddziałowi, mimo że to przedsiębiorstwo znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego.

²³ ZOTSiS 2006/3B, poz. I-2803.

²⁴ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47.

²⁵ Wyrok TS z 19.06.1990 r., C-213/89, *The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd i in.*, EU:C:1990:257; *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2005, s. 94.

W pewnym sensie potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 17.09.2014 r., C-7/13, Skandia America Corp. (USA), Filial Sverige przeciwko Skatteverket²⁶, uznając transakcję pomiędzy zakładem głównym przedsiębiorstwa położonym w państwie trzecim a jego oddziałem znajdującym się w państwie członkowskim za transakcję podlegającą opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT²⁷. W sprawie tej chodziło o rozliczenie usług informatycznych kupowanych przez spółkę SAC pełniącą w skali światowej funkcję podmiotu dokonującego zakupów usług informatycznych dla grupy Skandia. Spółka SAC działalność gospodarczą w Szwecji prowadziła za pośrednictwem oddziału Skandia Sverige. Skandia America Corp. rozprowadzała nabyte poza grupą usługi informatyczne na rzecz różnych spółek wchodzących w skład grupy Skandia i Skandia Sverige, który to oddział był zarejestrowany jako członek grupy VAT²⁸. Rola Skandii Sverige polegała na przekształcaniu usług informatycznych nabytych poza grupą w celu uzyskania produktu końcowego nazywanego produkcją informatyczną (IT-produktion). Następnie produkcja ta była dostarczana różnym spółkom należącym do grupy Skandia w ramach grupy VAT i poza nią. Do świadczenia usług, zarówno między SAC a Skandią Sverige, jak i między Skandią Sverige a innymi spółkami grupy Skandia, doliczana była marża w wysokości 5%. Podział kosztów dokonywany był między SAC i Skandią Sverige za pomocą faktur wewnętrznych. Szwedzki organ podatkowy uznał, że usługi świadczone przez SAC na rzecz Skandii Sverige podlegały opodatkowaniu VAT. Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że art. 2 ust. 1 oraz art. 9 i 11 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim mogą stanowić transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT. Przypomniwał on, że dla ustalenia, czy świadczenia pomiędzy spółką niebędącą rezydentem a jednym z jej oddziałów podlegają opodatkowaniu VAT, należy zbadać, czy oddział ten wykonuje samodzielną działalność gospodarczą. W tym zakresie trzeba zbadać, czy taki oddział może być uznany za niezależny, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności. W tym konkretnym stanie faktycznym usług świadczonych przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału będącego członkiem grupy VAT takiego jak Skandia Sverige nie można było uznać – do celów podatku VAT – za wykonywane na rzecz tego oddziału (świadczenie

²⁶ ZOTSiS 2014/9, s. I-2225.

²⁷ Wyrok TS z 17.09.2014 r., C-7/13, Skandia America Corporation (USA), filial Sverige przeciwko Skatteverket, ZOTSiS 2014/9, s. I-2225; wyrok TS z 11.03.2021 r., C-812/19, Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, przeciwko Skatteverket, LEX nr 3145162.

²⁸ Grupa VAT to grupa podmiotów powiązanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowanych jako jeden podatnik, której zasady działania reguluje art. 11 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu. Przepisy o grupie VAT mają charakter fakultatywny. Polska wcześniej nie zdecydowała się na wprowadzenie tego typu regulacji.

wewnętrzne poza VAT), lecz powinno się je było postrzegać jako świadczone na rzecz grupy VAT (świadczenie na rzecz innego podmiotu)²⁹.

Podobnego sporu dotyczyła sprawa duńskiej spółki Danske Bank, której zakład główny znajdował się w Danii, zaś w Szwecji Danske Bank prowadziła działalność za pośrednictwem oddziału – Danske Bank, Danmark, Sverige Filial³⁰. Na kanwie tej sprawy TS doszedł do wniosku, iż art. 9 ust. 1 i art. 11 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że do celów podatku od wartości dodanej (VAT) zakład główny spółki znajdujący się w danym państwie członkowskim, który należy do utworzonej na podstawie owego art. 11 grupy VAT, oraz oddział tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać za odrębnych podatników, gdy ów zakład główny (tu z siedzibą w Danii) świadczy na rzecz wspomnianego oddziału (tu znajdującego się w Szwecji) usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi³¹. Do analogicznego wniosku co TS w wyrokach w sprawach C-7/13 oraz i C-812/19 doszedł także WSA w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 24.08.2018 r., III SA/Wa 3486/17³², w którym chodziło o usługi świadczone przez polski oddział na rzecz spółki należącej do brytyjskiej grupy VAT.

4. Podatkowa grupa kapitałowa a grupa VAT

Ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (ustawa dotycząca tzw. Polskiego Ładu) łagodzi warunki tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych (PGK). Artykuł 2 pkt 2 tej ustawy m.in.:

- 1) zmniejszenie z 500 000 zł do minimum 250 000 zł przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, przy czym wartość tego kapitału zakładowego nadal określa się bez uwzględnienia tej części tego kapitału, jaka nie została na ten kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a–16m ustawy o CIT³³;
- 2) likwidację warunku, zgodnie z którym spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących grupę;

²⁹ Por. także wyrok NSA z 18.03.2021 r., I FSK 2386/18, LEX nr 3172267.

³⁰ Wyrok TS z 11.03.2021 r., C-812/19, Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial przeciwko Skatteverket, EU:C:2021:196.

³¹ Tak wyrok TS z 11.03.2021 r., C-812/19, Danske Bank.

³² LEX nr 2604297.

³³ Art. 1a ust. 2b ustawy o CIT.

- 3) zmianę wymogu formy zawarcia umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej z aktu notarialnego na zwykłą formę pisemną;
- 4) likwidację warunku osiągnięcia przez grupę udziału dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2%.

Nadal jednak podatkowa grupa kapitałowa jest zastrzeżona dla spółek kapitałowych, o czym stanowi art. 1a ust. 1 ustawy o CIT. Podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Grupy tej nie utworzą spółki osobowe.

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy z 29.10.2021 r.: „Pomimo istnienia PGK, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, w podatku VAT koncepcja rozliczeń grupowych w ogóle nie funkcjonuje. Wiąże się to ze żmudną koniecznością fakturowania transakcji wewnątrz grupy uwzględniając przepisy dotyczące podmiotów powiązanych, co dodatkowo utrudnia prowadzenie działalności. Co więcej brak grup VAT zniechęca podatników do tworzenia PGK w CIT. Jak wynika z danych za lata 2010–2016 w Polsce zarejestrowano tylko 160 PGK. Według stanu na marzec 2021 r. w Polsce funkcjonuje tylko 65 PGK, zaś w Belgii grup VAT w 2016 r. działało 2675”³⁴.

Pomimo tych argumentów nie zrównano podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów o CIT z grupą VAT. Na gruncie przepisów o VAT grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Podmioty tworzące grupę VAT powinny być powiązane finansowo, przez co należy rozumieć sytuację, gdy jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy³⁵. Grupę VAT mogą więc tworzyć nie tylko spółki kapitałowe, lecz również osobowe, które są podatnikami VAT i spełniają warunek powiązań finansowych nie poprzez kapitał zakładowy, bo tego takie spółki nie mają (z wyjątkiem spółek komandytowo-akcyjnych). Wraz z innymi spółkami kapitałowymi, przy założeniu spełnienia warunku powiązań finansowych, kapitałowych i organizacyjnych, grupę VAT może również tworzyć osoba fizyczna prowadząca indywidualną działalność gospodarczą, która jest podatnikiem VAT. Według sceptyków wprowadzenia grup VAT w Polsce w wyniku wejścia w życie

³⁴ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym..., druk sejmowy nr 1532.

³⁵ Art. 15a ust. 3 ustawy o VAT.

nowej instytucji powstanie pokusa tworzenia grupy VAT poprzez połączenie albo podziały istniejących spółek po to, aby opodatkowane dziś dostawy towarów lub świadczenie usług stały się niepodlegającymi opodatkowaniu obrotami wewnątrzgrupowymi³⁶.

5. Zasady opodatkowania VAT transgranicznych świadczeń między oddziałem z spółką matką w świetle wyroku TS w sprawie Scandia America Corp. (USA), filial Sverige i nowych przepisów obowiązujących w Polsce

Oddział podmiotu zagranicznego może być członkiem grupy VAT, mimo że takim członkiem nie pozostaje ten podmiot zagraniczny. Jak już wskazywano, stosownie do art. 15a ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT grupę VAT może stworzyć podatnik nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzi działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju. Zgodnie z dodanym art. 8c ust. 4 ustawy o VAT dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz:

- 1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,
- 2) innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt 1, położonego poza terytorium kraju

– uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.

Z kolei dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez:

- 1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,
 - 2) inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt 1, położony poza terytorium kraju
- uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy (art. 8c ust. 5 ustawy o VAT).

Skoro polski oddział spółki zagranicznej może być odrębnym podatnikiem VAT od tej spółki jako członek polskiej grupy VAT, to analogicznie należy podejść do oddziału polskiej spółki utworzonego za granicą. Ucieleśnieniem tej zasady są art. 8c ust. 6–7 ustawy o VAT. Na mocy art. 8c ust. 6 ustawy o VAT dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane na

³⁶ W. Modzelewski, *Grupy VAT będą służyć ucieczce od opodatkowania*, Księgowość Infor, 9.08.2021 r., <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5303482,Grupy-VAT-beda-sluzyc-ucieczce-od-opodatkowania.html> (dostęp: 13.08.2021 r.).

rzecz tej grupy VAT. Podobnie dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane przez tę grupę VAT.

Zasady tworzenia przez osoby zagraniczne będące przedsiębiorcami oddziałów i przedstawicielstw w Rzeczypospolitej Polskiej określa ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej³⁷. Dla wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorcy zagraniczni z państw członkowskich mogą tworzyć oddziały z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (art. 14 ust. 1 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych). Przedsiębiorcy spoza państw członkowskich, tj. z państw trzecich, również mogą tworzyć oddziały na terytorium Polski na zasadzie wzajemności, o ile ratyfikowane umowy międzynarodowe nie stanowią inaczej (art. 14 ust. 2 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych). Przedsiębiorca zagraniczny:

- 1) w ramach oddziału może wykonywać działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie, w jakim prowadzi tę działalność za granicą (art. 15 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych);
- 2) tworzący oddział jest obowiązany ustanowić osobę upoważnioną w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego (art. 16 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych);
- 3) może rozpocząć działalność w ramach oddziału po uzyskaniu wpisu oddziału do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (art. 17 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych);
- 4) jest obowiązany używać do oznaczenia oddziału oryginalnej nazwy przedsiębiorcy zagranicznego wraz z przetłumaczoną na język polski nazwą formy prawnej przedsiębiorcy oraz dodaniem wyrazów „oddział w Polsce” (art. 19 pkt 1 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych);
- 5) jest obowiązany prowadzić dla oddziału oddzielną rachunkowość w języku polskim zgodnie z przepisami o rachunkowości (art. 19 pkt 2 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych);
- 6) jest obowiązany zgłaszać ministrowi wszelkie zmiany stanu faktycznego i prawnego w zakresie okoliczności, o których mowa w art. 20 ust. 1 pkt 2, w terminie 14 dni od dnia ich wystąpienia (art. 19 pkt 3 ustawy o oddziałach spółek zagranicznych).

We wspomnianym już wyroku w sprawie C-7/13, Scandia America Corp. (USA), filiał Sverige TS potwierdził, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem

³⁷ Dz.U. z 2022 r. poz. 470; dalej: ustawa o oddziałach spółek zagranicznych.

grupy VAT. Utożsamienie z jednym podatnikiem wyklucza, aby członkowie grupy VAT (w tym oddziały spółek zagranicznych prowadzące działalność gospodarczą w Polsce) nadal oddzielnie składali zgłoszenia (deklaracje) podatku VAT i byli identyfikowani, w ramach grupy i poza nią, jako podatnicy, tylko jeden podatnik jest bowiem uprawniony do składania tych zgłoszeń (deklaracji)³⁸. Polska grupa VAT nie będzie składała się z podmiotów zagranicznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej w Polsce i nie są tu podatnikami VAT. Świadczenia między zagranicznymi spółkami matkami założycielkami oddziałów w Polsce będą więc mogły być uznane za świadczenia na rzecz polskiej grupy VAT, jeżeli ten oddział będzie członkiem takiej grupy. Jednocześnie w przypadku świadczenia przez oddział znajdujący się w Polsce na rzecz zagranicznej spółki matki, to grupa VAT, której ten oddział jest członkiem, a nie traktowany odrębnie oddział spółki zagranicznej, będzie świadczyła usługę na rzecz spółki matki.

6. Grupa VAT a prewspółczynnik i współczynnik proporcji

Przy ustalaniu współczynnika proporcji bierze się pod uwagę czynności dokonywane przez podatnika, a nie np. jego spółki zależne czy oddziały znajdujące się w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich (por. wyrok TS z 12.09.2013 r., C-388/11, *Le Crédit Lyonnais przeciwko Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*, EU:C:2013:541). Z tezą tą trudno jednak pogodzić wyrok TS z 24.01.2019 r., C-165/17, *Morgan Stanley & Co International plc przeciwko Ministre de l'Économie et des Finances*, (EU:C:2019:58), w którym przyznano prawo uwzględnienia obrotów zakładu głównego we współczynniku proporcji oddziału zagranicznego. W sprawie wątpliwości dotyczyły tego, jakie zasady znajdują zastosowanie względem wydatków poniesionych przez oddział, służących jednocześnie do dokonania przez ów oddział transakcji w państwie członkowskim jego rejestracji i do dokonania transakcji jego zakładu głównego. Trybunał uznał, że aby ustalić proporcję podlegającą odliczeniu mającą zastosowanie do kosztów ogólnych oddziału zarejestrowanego w jednym państwie członkowskim, które służą jednocześnie do realizacji transakcji dokonanych przez ten oddział w tym państwie i transakcji dokonanych przez jego zakład główny z siedzibą w innym państwie członkowskim, w mianowniku ułamka stanowiącego tę proporcję podlegającą odliczeniu należy uwzględnić transakcje realizowane zarówno przez ten oddział, jak i przez ten zakład główny, przy czym w liczniku tego ułamka, oprócz transakcji opodatkowanych zrealizowanych przez ten oddział, należy umieścić tylko transakcje opodatkowane zrealizowane przez rzeczony zakład główny, które również uprawniałyby do odliczenia, gdyby zostały dokonane w państwie rejestracji danego oddziału. Innymi słowy, koszty ogólne poniesione przez oddział, a służące wyłącznie centrali, powinny być rozliczone proporcją centrali, zaś koszty ogólne poniesione przez oddział i służące zarówno centrali, jak i oddziałowi, powinny być rozliczone „zsumowaną” proporcją

³⁸ Wyrok TS z 22.05.2008 r., C-162/07, *Amplificientifica Srl, Amplifin SpA przeciwko Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, EU:C:2008:301.

centrali i oddziału (por. wyrok NSA z 12.12.2019 r., I FSK 979/14, LEX nr 2799434). Różnicę w odniesieniu do podejścia wyrażonego w wyroku C-388/11, *Le Crédit Lyonnais* TS uzasadnił w ten sposób, że w orzeczeniu tym wykluczono uwzględnienie w obliczeniu proporcji podlegającej odliczeniu mającej zastosowanie do zakładu głównego podatnika obrotu oddziałów znajdujących się w innych państwach członkowskich, na tej podstawie, że przynajmniej część tego obrotu nie wykazywała żadnego związku z transakcjami nabycia dokonanyymi przez ten zakład. W wyroku w sprawie C-165/17, *Morgan Stanley* chodziło natomiast o prawo do odliczenia od wydatków oddziału związanych z działalnością zakładu głównego.

Jak już była mowa, oddział nie jest traktowany na gruncie przepisów o VAT jako podatek odrębny od spółki matki, gdyż stanowi element jej struktury wewnętrznej. Wyjątkiem może być funkcjonowanie oddziału w ramach grupy VAT, gdzie oddział będący członkiem grupy VAT będzie tworzył (wraz z tą grupą) podatnika VAT odrębnego od spółki założycielki. W związku z zakupami dokonywanymi przez członków grupy VAT będącej jednym podatnikiem tego podatku istotny staje się problem przypisania wydatków do działalności opodatkowanej i nieopodatkowanej. W braku możliwości przypisania wydatków wyłącznie do działalności opodatkowanej pojawia się kwestia prewspółczynnika proporcji (art. 86 ust. 2a oraz art. 86 ust. 2g ustawy o VAT) oraz współczynnika proporcji (art. 90 ust. 3 oraz art. 91 ust. 1 ustawy o VAT). Prewspółczynnik dotyczy nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza (art. 86 ust. 2a ustawy o VAT). Proporcja sprzedaży dotyczy natomiast towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje (art. 90 ust. 1 ustawy o VAT). Szczególnym zasadom liczenia współczynnika proporcji w przypadku grupy VAT poświęcono dodane art. 90 ust. 10c–10g ustawy o VAT.

Nowe przepisy mają też zastosowanie do prewspółczynnika (zmieniony art. 86 ust. 2g ustawy o VAT). W przypadku gdy każdy z członków grupy VAT przed jej utworzeniem stosował prewspółczynnik, a po zawiązaniu grupy VAT nadal będą dokonywane zakupy służące działalności gospodarczej, jak i działalności pozostającej poza sferą VAT, grupa VAT posługuje się prewspółczynnikiem stosowanymi przez poszczególnych członków w roku zawiązania grupy VAT. Jeżeli jednak okaże się, że ten prewspółczynnik byłby niereprezentatywny, może być na nowo uzgodniony z przez naczelnikiem urzędu skarbowego dla każdego z członków grupy VAT³⁹. Warto dodać, że w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw

³⁹ Projekt objaśnień podatkowych dotyczących grup VAT, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe--projekt-objasnien-podatkowych-dotyczacych-grup-vat> (dostęp: 21.07.2022 r.).

z 8.08.2022 r., zwanym „SLIM VAT 3”⁴⁰, planuje się m.in. likwidację wymogu uzgadniania prognozy proporcji lub prognozy prewspółczynnika i sporządzania protokołu przez naczelnika urzędu skarbowego w przypadku podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym nie osiągnęli obrotów, lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 000 zł, a także podatników obowiązanych do stosowania tzw. prewspółczynnika, którzy rozpoczynają w danym roku wykonywanie działalności. W to miejsce zostanie wprowadzone zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych przez podatnika proporcji lub prewspółczynniku⁴¹.

Zgodnie z art. 90 ust. 10c ustawy o VAT w przypadku grupy VAT proporcję, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT⁴², przyjmuje się odrębnie dla każdego jej członka, przy czym w roku, w którym ta grupa VAT uzyskała status podatnika, proporcję tę przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia. Zgodnie z uchwałą NSA (7) z 24.10.2011 r., I FPS 9/10 (LEX nr 964538), do współczynnika proporcji nie wlicza się czynności niepodlegających opodatkowaniu, które z założenia nie mogą wpływać na zakres prawa do odliczenia VAT naliczonego przy zastosowaniu art. 90 ust. 3 ustawy o VAT. Obecnie jednak w orzecznictwie dominuje pogląd, że stanowisko zajęte w tej uchwale straciło na aktualności po wydaniu wyroku TS z 8.05.2019 r. w sprawie C-566/17⁴³, w którym uznał on, że nawet przed 1.01.2016 r. przepisy krajowe nie powinny być interpretowane w sposób pozwalający odliczyć 100% VAT od wydatków niezwiązanych z działalnością podlegającą opodatkowaniu VAT, tzw. działalnością mieszaną.

Inną kwestią jest ustalenie tzw. prewspółczynnika grupy VAT (udziału sprzedaży opodatkowanej w wartości sprzedaży ogółem, tj. opodatkowanej i nieopodatkowanej), a inną ustalenie w kolejnym etapie współczynnika proporcji tej grupy (udziału sprzedaży opodatkowanej realną stawką VAT w wartości sprzedaży opodatkowanej ogółem, tj. opodatkowanej określonymi stawkami VAT, dającej prawo do odliczenia VAT naliczonego, oraz zwolnionej z VAT, która nie daje prawa do odliczenia VAT naliczonego). Przyjęcie

⁴⁰ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z 8.02.2023 r., druk sejmowy nr 3025, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3025> (dostęp: 14.03.2023 r.).

⁴¹ Zob. J. Matarewicz, B. Senderowski, *SLIM VAT 3 częściową odpowiedzią na postulaty przedsiębiorców*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2022/9.

⁴² Przepis ten odwołuje się do proporcji pozwalającej określić udział sprzedaży opodatkowanej w sumie sprzedaży podlegającej opodatkowaniu ogółem (zwolnionej z VAT i opodatkowanej). Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o VAT w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

⁴³ Wyrok TS z 8.05.2019 r., C-566/17, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach przeciwko Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej, EU:C:2019:390, por. wyrok NSA z 7.09.2021 r., I FSK 1688/17, LEX nr 3248618.