

# 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

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

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Szkolenie on-line będzie dostępne do 31 grudnia 2028 r.  
na <https://www.profinfo.pl/materialy-dodatkowe>

Jeżeli w książce nie ma zdrapki  
z kodem aktywacyjnym,  
prosimy o kontakt  
**tel. 801 04 45 45**

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](http://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](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

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

Wstęp .....	13
-------------	----

### Część I

#### OBOWIĄZKI GRUPY KAPITAŁOWEJ Z PERSPEKTYWY PODATNIKA

##### Rozdział I

<b>Grupy VAT jako rozwiązanie interesujące dla grup kapitałowych.....</b>	<b>19</b>
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

<b>Miejsce opodatkowania VAT – w drodze do celu?.....</b>	<b>57</b>
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

<b>Podatek u źródła w podmiotach powiązanych</b> .....	95
1. Wprowadzenie ( <i>Anna Karczewska</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 Karczewska</i> ) .....	106
Bibliografia .....	121

### Rozdział IV

<b>Schematy podatkowe w grupach kapitałowych</b> .....	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

<b>Ceny transferowe .....</b>	<b>173</b>
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

<b>spółek kapitałowych.....</b>	<b>239</b>
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 skarbową.....	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**

<b>Nowe prawo holdingowe a podatki .....</b>	<b>259</b>
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**

<b>Ulgi w CIT i zwolnienia podatkowe z punktu widzenia płatnika.....</b>	<b>287</b>
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**

<b>oraz 2.0.....</b>	<b>309</b>
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
<b>Autorzy.....</b>	<b>331</b>

## 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 Polskę 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 uzasadnione<sup>1</sup>.

## 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 VAT<sup>2</sup>. Następnie taką możliwość przewidywał art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy z 17.05.1977 r.<sup>3</sup> Pierwotny cel wprowadzenia tego rozwiązania wynikał z faktu, że

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

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> 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 Europejskiej<sup>5</sup>, 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 członkami<sup>6</sup>. 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 VAT<sup>7</sup>. Zgodnie z regulacjami zawartymi w dyrektywie 2006/112/WE grupy fragmentaryczne nie mogą zostać uznane za grupę VAT w rozumieniu art. 11

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym..., druk sejmowy nr 1532.

<sup>7</sup> 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 UE<sup>8</sup>.

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 dwa<sup>9</sup>.

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

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

<sup>9</sup> 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 przepisów<sup>10</sup>.

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 Danii<sup>11</sup>.

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<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> 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 Skarbową<sup>14</sup>, 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

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

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

<sup>12</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym..., druk sejmowy nr 1532.

<sup>13</sup> 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).

<sup>14</sup> 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 komunalne<sup>15</sup>.

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 VAT<sup>16</sup>.

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 porozumieniu<sup>17</sup>.

### **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 VAT<sup>18</sup>. 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

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

<sup>16</sup> Art. 15a ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>17</sup> Art. 15a ust. 5 ustawy o VAT.

<sup>18</sup> 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.).

Publikacja omawia problemy związane z obowiązkami i ryzykami podatkowymi podmiotów działających w ramach grup kapitałowych, w szczególności z raportowaniem oraz identyfikacją przesłanek obligujących do powstania obowiązków podatkowych dla tych grup. Autorzy zwracają uwagę przede wszystkim na ryzyka podatkowe oraz przykłady rozliczeń podatkowych w grupach kapitałowych z perspektywy przedsiębiorców i osób fizycznych.

W opracowaniu przedstawiono ponadto:

- zasady opodatkowania VAT transgranicznych świadczeń;
- reguły funkcjonowania tzw. grupy VAT;
- rozliczenia podatku u źródła;
- zagadnienia dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych w kontekście zmian regulacyjnych wynikających z tzw. Polskiego Ładu;
- ulgi i zwolnienia w podatkach dochodowych;
- raportowanie schematów podatkowych (MDR);
- ceny transferowe;
- odpowiedzialność podatkową, karną i karną skarbową członków zarządu spółek kapitałowych;
- nowe prawo holdingowe.

Książka pozwoli czytelnikowi na weryfikację obowiązków sprawozdawczości podatkowej z zakresu rozliczeń grupowych, tj. dokonywanych pomiędzy podmiotami uznanymi za powiązane. Przeznaczona jest dla doradców podatkowych, ekonomistów, pracowników działów księgowych, finansowych, controllingu, biegłych rewidentów i audytorów. Zainteresuje adwokatów, radców prawnych oraz sędziów.

**Jarosław F. Mika** – doktor nauk ekonomicznych; doradca podatkowy; członek Komitetu ds. Podatków w Krajowej Izbie Gospodarczej (kadencja 2021–2025); członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego (kadencja 2022–2026).



9788383284606 W01P01

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca

ISBN 978-83-8328-460-6



9 788383 284606

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 199 ZŁ (W TYM 5% VAT)