

PL

PL

PL



KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 2.7.2009
KOM(2009) 325 wersja ostateczna

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**

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

1. WPROWADZENIE

Artykuł 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”) stanowi, że państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia do swoich porządków prawnych systemów grupowego rozliczania VAT. Państwo członkowskie może uznać za jednego płatnika VAT grupę składającą się z dwóch lub więcej osób mających siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwa członkowskie, które pragną skorzystać z tej możliwości, muszą najpierw zasięgnąć opinii komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „Komitetem ds. VAT”) oraz mogą przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, które mogą być skutkiem wprowadzenia tego systemu.

Fakt skorzystania przez państwo członkowskie z możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 należy traktować jako szczególnego rodzaju krajowe odstępstwo od standardowych przepisów wspólnotowych w zakresie VAT.

Mimo iż możliwość grupowego rozliczania VAT istnieje już od lat 70-tych, Komisja odnotowuje ostatnio zwiększone zainteresowanie państw członkowskich tą możliwością. Zgodnie z posiadanymi przez Komisję informacjami, na chwilę obecną system grupowego rozliczania VAT wprowadzono do porządku prawnego w 15 państwach członkowskich².

Artykuł 11 został zredagowany w zwięzły sposób, co oznacza że państwa członkowskie muszą same określić szczegółowe zasady wdrażania systemu grupowego rozliczania VAT. Ponadto dyrektywa w sprawie podatku VAT nie zawiera żadnych innych przepisów dotyczących grupowego rozliczania VAT. W wyniku konsultacji przeprowadzonych przez państwa członkowskie z Komitetem ds. VAT stało się jasne, że istnieją poważne różnice pomiędzy systemami grupowego rozliczania VAT wprowadzonymi przez poszczególne państwa członkowskie.

Ze względu na korzyści, jakie niektórzy podatnicy mogą odnieść dzięki systemowi grupowego rozliczania VAT, system ten – w zależności od tego, jakie zawiera

¹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.L 347 z 11.12.2006, s.1). Dyrektywa ostatnio zmieniona dyrektywą 2008/8/WE (Dz.U. L 44 z 20.2.2008, s. 11).

² Austria, Belgia, Cypr, Republika Czeska, Dania, Estonia, Finlandia, Hiszpania, Irlandia, Niemcy, Rumunia, Szwecja, Węgry i Zjednoczone Królestwo. Słowacja wprowadzi system grupowego rozliczania VAT w lipcu 2009 r.

elementy – może być sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej oraz może stanowić źródło konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi. W związku z powyższym istniejące obecnie różnice między krajowymi systemami grupowego rozliczania VAT mogą mieć potencjalny wpływ na rynek wewnętrzny i na podstawowe zasady dotyczące wspólnotowego systemu VAT. Potwierdzenie takiego stanu rzeczy stanowi fakt, iż w wielu systemach grupowego rozliczania VAT w ich obecnym kształcie nie zawarto gwarancji, że ich skutki ograniczone są do terytorium danego kraju.

Należy zatem zagwarantować stosowanie tego przepisu w bardziej jednolity sposób.

W tym kontekście celem niniejszego komunikatu jest przedstawienie opinii Komisji na temat tego, w jaki sposób przepisy art. 11 powinny przekładać się na rozwiązania praktyczne przy jednoczesnym poszanowaniu podstawowych zasad dotyczących wspólnotowego systemu VAT.

Po przeanalizowaniu reakcji na niniejszy komunikat Komisja rozważy, czy i kiedy konieczne będzie podjęcie dalszych działań. Działania te mogą polegać na zaproponowaniu konkretnych zmian do art. 11 lub też na doprowadzeniu – przy użyciu innych środków – do bardziej jednolitego i neutralnego pod względem podatkowym zastosowania obecnych przepisów.

2. PIERWOTNY CEL WPROWADZENIA PRZEPISU DOTYCZĄCEGO GRUPOWEGO ROZLICZANIA VAT

Pojęcie grupowego rozliczania VAT wprowadzono do prawodawstwa wspólnotowego w art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT³. Zgodnie z uzasadnieniem⁴ celem wprowadzenia przepisu dotyczącego grupowego rozliczania VAT jest umożliwienie, by państwa członkowskie nie traktowały podatników, których „niezależność” jest jedynie techniczną kwestią prawną, jako odrębne jednostki, tak by uprościć procedury i zwalczać nadużycia (np. kiedy przedsiębiorstwo podzielone jest na kilku podatników, aby każdy z nich mógł skorzystać ze specjalnego systemu).

Artykuł 4 ust. 4 zmieniono dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r.⁵, dodając do niego drugi akapit. Zgodnie z uzasadnieniem wniosku⁶, zmiana miała w zamierzeniu pomóc państwom członkowskim w zapobieganiu nieuczciwym

³ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.6.1977, s. 1).

⁴ Wniosek w sprawie szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (COM(73) 950 z 20.6.1973).

⁵ Dyrektywa Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 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.U. L 221 z 12.8.2006, s. 9).

⁶ Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (COM(2005) 89 wersja ostateczna z 16.3.2005).

praktykom wynikającym z działania grup VAT. Tak więc na mocy drugiego akapitu umożliwiono państwom członkowskim przyjęcie środków, dzięki którym przepisy dotyczące grupowego rozliczania VAT nie będą prowadzić do uchylania się od opodatkowania lub unikania go.

Po przekształceniu szóstej dyrektywy przepisy dotyczące grupowego rozliczania VAT znajdują się teraz w art. 11. W przekształceniu nie zmieniono zakresu zastosowania systemów grupowego rozliczania VAT ani formalnych warunków korzystania z nich.

Należy również podkreślić, że niniejszy komunikat nie odnosi się do modelu podziału kosztów, który na podstawie art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy VAT stanowi obecnie podstawę obowiązkowego zwolnienia niektórych rodzajów działalności prowadzonych w interesie publicznym i który wprowadzono w nowej postaci w niedawnym wniosku Komisji w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych⁷. Pojęcie modelu podziału kosztów jest w rzeczywistości czymś zupełnie innym niż pojęcie grupy VAT choćby z tego względu, że model ten nie prowadzi do utworzenia jednego nowego podatnika.

3. ANALIZA PRZEPISU DOTYCZĄCEGO GRUPOWEGO ROZLICZANIA VAT

Artykuł 11 dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w świetle przedstawionych powyżej pierwotnych zamierzeń.

3.1. Konieczność wcześniejszej konsultacji z Komitetem ds. VAT

Przed wprowadzeniem krajowego systemu grupowego rozliczania VAT należy się obowiązkowo skonsultować z Komitetem ds. VAT. Jak wynika z samego brzmienia przedmiotowego przepisu, system grupowego rozliczania VAT wprowadzić można tylko po konsultacji z Komitetem ds. VAT⁸. Komisja jest zdania, iż oznacza to, że obowiązek skonsultowania się z Komitetem ds. VAT należy wypełnić przed *opublikowaniem* krajowych przepisów dotyczących grupowego rozliczania VAT. Ma to również zastosowanie w przypadku wprowadzania merytorycznych zmian do istniejących już systemów grupowego rozliczania VAT.

Aby w pełni zapewnić zgodność z tym przepisem, a zwłaszcza aby umożliwić przeprowadzenie rzeczowej dyskusji na forum Komitetu ds. VAT, konsultacja ta powinna się odbyć z odpowiednim wyprzedzeniem.

Ponieważ art. 11 akapit drugi stanowi integralną część przepisów dotyczących grupowego rozliczania VAT, wymóg konsultacji z Komitetem ds. VAT ma

⁷ Wniosek w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych (COM(2007) 747 wersja ostateczna/2 z 20.2.2008) oraz wniosek w sprawie rozporządzenia Rady ustanawiającego przepisy wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych (COM(2007) 746 wersja ostateczna z 20.2.2008).

⁸ Zob. wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-162/07, *Ampliscentifica*, pkt 18 (Dz.U. C 171 z 5.7.2008, s. 8).

zastosowanie również w tym przypadku, mimo iż o możliwości tej jest mowa w odrębnym akapicie.

3.2. Główny cel możliwości grupowego rozliczania VAT

Głównym skutkiem wprowadzenia systemu grupowego rozliczania VAT przewidzianego w art. 11 jest umożliwienie traktowania podatników, którzy są ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, nie jako odrębnych płatników VAT, lecz jako jednego płatnika. Innymi słowy, pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega połączeniu w jednego nowego podatnika do celów VAT. Skutek ten został potwierdzony przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie C-162/07, *Ampliscentifica*⁹.

Grupę VAT można zatem opisać jako fikcyjny twór do celów VAT, w przypadku którego aspekt ekonomiczny jest ważniejszy niż forma prawna. Grupa VAT jest to szczególny rodzaj podatnika, który istnieje tylko do celów VAT. Jest ona oparta na rzeczywistych finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych powiązaniach między przedsiębiorstwami. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną, utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie – wyłącznie do celów VAT – w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek. Tak więc po przystąpieniu do grupy VAT, jakakolwiek możliwa, istniejąca jednocześnie forma prawna członka grupy traci znaczenie do celów VAT, a członek grupy staje się częścią nowego odrębnego płatnika VAT, a mianowicie grupy VAT.

Ponieważ grupę VAT traktuje się jako jednego podatnika, jest logiczne, że zgodnie z art. 214 dyrektywy w sprawie podatku VAT do celów VAT można ją zidentyfikować za pomocą indywidualnego numeru VAT innego niż wszelkie inne indywidualne numery VAT. Użycie tylko jednego numeru podyktowane jest tym, że podmioty gospodarcze i organy podatkowe państw członkowskich muszą być w stanie zidentyfikować z dużą dozą pewności podmioty przeprowadzające transakcje podlegające opodatkowaniu VAT¹⁰. Organy podatkowe mogą utrzymać indywidualne numery identyfikacyjne każdego członka, ale tylko w celu monitorowania wewnętrznych działań grupy VAT.

3.3. Kto może utworzyć grupę VAT?

Na mocy art. 11 państwa członkowskie mogą uznać za jednego podatnika jakiegokolwiek osoby mające siedzibę na ich terytorium.

3.3.1. Pojęcie „osób”

Komisja uważa, że pojęcie „osób” w art. 11 odnosi się tylko do osób, które spełniają kryteria dotyczące płatników VAT. Jednostka niebędąca podatnikiem, ponieważ nie odpowiada definicji zawartej w art. 9 ust. 1, albo jest organem publicznym działającym na warunkach określonych w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy, nie może zatem zostać członkiem grupy VAT.

⁹ Sprawa C-162/07, *Ampliscentifica*, pkt 19.

¹⁰ Sprawa C-162/07, *Ampliscentifica*, pkt 20.

Należy zwrócić uwagę, że art. 11 znajduje się w tytule III „Podatnicy” dyrektywy w sprawie podatku VAT. Ponadto art. 11 nie przewiduje żadnego odstępstwa od definicji podatnika zamieszczonej w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.

Nasuwa się zatem logiczny wniosek, że osoby 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 podatników.

Prawodawca nie zastosował pojęcia „osoby”, aby uwzględnić osoby niepodlegające opodatkowaniu, lecz aby uniknąć powtórzenia terminu „podatnicy”. Identyczny zabieg redakcyjny konsekwentnie wykorzystano w różnych wersjach językowych¹¹. Prawodawca wykorzystał ten zabieg redakcyjny również w innych fragmentach dyrektywy, m. in. w pierwszym zdaniu art. 9 ust. 2, gdzie termin „osoby” w wyraźny sposób odnosi się do podatników.

Również orzecznictwo Trybunału jasno wskazuje, że podstawowe terminy użyte w dyrektywie w sprawie podatku VAT, takie jak „podatnik” i „działalność gospodarcza” są z natury obiektywne i nie odnoszą się do celu lub wyników przedmiotowych transakcji¹². Ponadto, zgodnie z celem dyrektywy, która ma m. in. ustanowić wspólny system VAT oparty na jednolitej definicji „podatnika”, status ten należy oceniać wyłącznie na podstawie kryteriów określonych w dyrektywie¹³.

Uzasadnienie wydane przez Trybunał w sprawie *Ampliscientifica*¹⁴ potwierdza tę interpretację. W wyroku Trybunału czytamy:

„Wynika z tego, że zrównanie z jednym podatnikiem wyklucza, aby te osoby podporządkowane nadal oddzielnie składały zgłoszenia podatku VAT i były *identyfikowane*, w ramach grupy i poza nią, jako *podatnicy* [...]”

W związku z powyższym Komisja jest zdania, że istotne jest, by stosowanie systemów grupowego rozliczania VAT nie miało wpływu na definicję pojęcia „podatnik”. Umożliwienie wstąpienia do grupy VAT osobom niepodlegającym opodatkowaniu zdecydowanie miałoby wpływ na tę definicję. W sytuacji kiedy osoba niepodlegająca opodatkowaniu wstępuje do grupy VAT, staje się ona częścią tego „jednego” podatnika¹⁵. Osoba niepodlegająca opodatkowaniu, która nie posiada

¹¹ W wersji angielskiej jest mowa o „osobach” („persons”), w wersji francuskiej – o „les personnes”, a w niemieckiej – o „ansässige Personen”.

¹² Sprawa C-255/02, Halifax, pkt 55 (Dz.U. C 131 z 3.6.2006, s. 1).

¹³ Sprawa C-186/89 W.M. van Tiem, pkt 25 (Zbiór orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, rok 1990, s. I-04363).

¹⁴ Sprawa C-162/07, *Ampliscientifica*, pkt 19.

¹⁵ Opinia rzecznika generalnego z dnia 24 kwietnia 1991 r., sprawa C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, pkt 8 i 9. W opinii przedstawiono przyczyny wyjaśniające dlaczego członkami grupy do celów VAT mogą być tylko osoby podlegające opodatkowaniu VAT. W opinii uznano, że art. 4 ust. 4 akapit drugi nie ma na celu zmiany warunków dotyczących obowiązku podatkowego, które określone są w art. 4 ust. 1. Na tej podstawie wyciągnięto więc wniosek, że art. 4 ust. 4 nie umożliwia państwu członkowskiemu traktowania dwóch ściśle ze sobą powiązanych osób jako jednego podatnika jeżeli ustalono, że jedna z tych osób nie prowadzi żadnej „działalności gospodarczej” podlegającej opodatkowaniu VAT.

praw ani zobowiązań na mocy dyrektywy w sprawie podatku VAT, nie powinna mieć możliwości zostania podatnikiem tylko dzięki temu, iż wstąpiła do grupy VAT. Stanowiłoby to obejście kryteriów określających status podatnika.

3.3.2. *Pojęcie „osoby mającej siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego”*

3.3.2.1. Interpretacja tego pojęcia:

Samo brzmienie art. 11 ogranicza zasięg terytorialny systemu grupowego rozliczania VAT wprowadzonego przez dane państwo członkowskie do osób mających siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego. Istotne jest zatem ustalenie, kogo można uznać za „mającego siedzibę” w rozumieniu tego przepisu.

Nie istnieją żadne wskazówki dotyczące znaczenia tego pojęcia. W uzasadnieniu wniosku w sprawie szóstej dyrektywy nie zawarto wyjaśnienia dotyczącego ograniczenia jej stosowania do terytorium danego państwa członkowskiego.

Komisja uważa, że pojęcie „mający siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego” obejmuje przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajduje się na terytorium państwa członkowskiego stosującego system grupowego rozliczania VAT, ale nie obejmuje stałych siedzib, które położone są za granicą. Należy jednak uwzględnić stałe siedziby przedsiębiorstw zagranicznych, które znajdują się na terytorium państwa członkowskiego stosującego system grupowego rozliczania VAT. Tak więc do grupy VAT wstąpić mogą tylko przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub stałe siedziby tych przedsiębiorstw lub przedsiębiorstw zagranicznych znajdują się fizycznie na terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT.

Za powyższą interpretacją przemawia kilka argumentów:

- Po pierwsze, jest ona zgodna z kryterium dotyczącym zasięgu terytorialnego określonym w art. 11 w jego obecnym brzmieniu.
- Po drugie, zasięg terytorialny pokrywa się z obszarem, nad którym jurysdykcję sprawuje państwo członkowskie wprowadzające system grupowego rozliczania VAT i na którym zastosowanie mają wymogi identyfikacji do celów VAT. Dzięki temu zarządzanie systemem grupowego rozliczania VAT i jego kontrola są łatwe, ponieważ wszyscy członkowie grupy podlegają przepisom tego samego państwa członkowskiego.
- Po trzecie, pojęcie „mający siedzibę” w rozumieniu art. 11 odpowiada pojęciu „mający siedzibę”, które pojawia się w innych przepisach dyrektywy w sprawie podatku VAT i należy je interpretować w taki sam sposób.

Głównym uzasadnieniem wykluczenia położonych za granicą stałych siedzib przedsiębiorstw, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajduje się w państwie członkowskim stosującym system grupowego rozliczania VAT, jest fakt, że nie mają one fizycznej siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego. Ponieważ system grupowego rozliczania VAT jest fakultatywny, fakt wprowadzenia go przez jedno państwo nie powinien mieć skutków sięgających poza fizyczne

terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT. W przeciwnym wypadku naruszona może zostać suwerenność podatkowa innego państwa członkowskiego. Ponadto jeżeli dwa państwa członkowskie zdecydowałyby się na wprowadzenie systemów grupowego rozliczania VAT, istnieje możliwość, że stała siedziba położona za granicą weszłaby w skład grup VAT w obu państwach członkowskich. Oprócz tego, że taki rezultat byłby niezgodny z podstawowymi zasadami wspólnego systemu VAT, włączenie go do procedur administracyjnych na szczeblu krajowym byłoby niemożliwe. Z punktu widzenia kontroli, takiego rozwiązania nie można zaakceptować.

Mimo iż na mocy art. 11 ograniczono terytorialny zasięg systemu grupowego rozliczania VAT, jest sprawą oczywistą, że interpretacja musi być zgodna z wymogami gospodarczymi i z zasadą swobody przedsiębiorczości określoną w art. 43, rozpatrywanym w powiązaniu z art. 48 Traktatu WE, na mocy którego stałe siedziby zagranicznego przedsiębiorstwa mogą korzystać z takich samych rozwiązań podatkowych, jak przedsiębiorstwa podlegające prawu krajowemu w przedmiotowych państwach członkowskich. Powyższa interpretacja umożliwia uwzględnienie stałych siedzib przedsiębiorstw zagranicznych, znajdujących się w państwie członkowskim stosującym system grupowego rozliczania VAT, i zapewnia im możliwość korzystania z takich samych rozwiązań podatkowych, z jakich korzystają przedsiębiorstwa w tym państwie członkowskim, a zatem jest zgodna z Traktatem WE.

3.3.2.2. Związek ze sprawą FCE Bank

Orzekając w sprawie FCE Bank¹⁶ Trybunał uznał, że znajdująca się w innym państwie członkowskim stała siedziba, która nie jest pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, i na rzecz której spółka świadczy usługi, nie powinna być uznana za podatnika ze względu na obciążenie jej kosztami z tytułu świadczenia tych usług. Świadczenie usług w ramach tego samego podmiotu prawnego nie podlega zatem opodatkowaniu VAT.

Wykluczenie znajdujących się za granicą stałych siedzib podatnika z państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT, początkowo może się wydać niezgodne z wyrokiem w sprawie FCE Bank. W wyroku tym nie odwołano się jednak do przypadku grupy VAT. Ponadto należy zwrócić uwagę, że wstępując do grupy VAT, podatnik staje się częścią nowego podatnika, grupy VAT, i w związku z tym odcina się do celów VAT od swojej stałej siedziby znajdującej się za granicą. Oznacza to, że jeżeli podatnik wstępuje do grupy VAT, wszelkie usługi, jakie świadczy na rzecz swojej stałej siedziby za granicą, uważa się za usługi dostarczone w ramach transakcji między dwoma odrębnymi podatnikami. Pozbawienie stałej siedziby znajdującej się za granicą możliwości wstąpienia do grupy VAT nie jest zatem sprzeczne z wyrokiem w sprawie FCE Bank.

¹⁶ Sprawa C-210/04, FCE Bank (Dz.U. C 131 z 3.6.2006, s. 14).

3.3.3. *Uwzględnienie wszystkich rodzajów działalności i możliwość wstąpienia tylko do jednej grupy VAT*

Ponieważ grupę VAT uważa się za jednego podatnika, identyfikowanego za pomocą jednego numeru identyfikacyjnego VAT, należy uwzględnić wszystkie działania członków grupy. Tak więc członek grupy prowadzący działalność na kilku obszarach w państwie członkowskim, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT, nie powinien mieć możliwości wyłączenia jednego działania lub ich większej liczby z grupy VAT, do której należy, za wyjątkiem działalności przeprowadzonej przez jednostki położone poza tym państwem członkowskim.

Z tego samego względu krajowe systemy grupowego rozliczania VAT powinny uniemożliwiać podatnikom wstępowanie do więcej niż jednej grupy VAT na raz. Jest to bardzo istotne z punktu widzenia monitorowania sytuacji podatkowej.

3.3.4. *Warunek dotyczący „powiązań pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”*

Komisja jest zdania, iż interpretacja tego warunku zakłada, że podczas całego okresu istnienia grupy VAT zachodzić muszą wszystkie trzy typy powiązań oraz że członek niespełniający kryterium posiadania wszystkich trzech rodzajów powiązań powinien zostać poproszony o opuszczenie grupy VAT. Przyczyny takiego stanu rzeczy są następujące:

- Po pierwsze, użycie równorzędnego spójnika „i” wskazuje, że warunki muszą zostać spełnione łącznie.
- Po drugie, ponieważ grupa VAT jest specjalnym rodzajem podatnika, który funkcjonuje w oparciu o wyjątkowe podstawy, należy ją obwarować ściśle określonymi warunkami, co można osiągnąć przez łączne spełnienie powyższych wymogów.
- Po trzecie, łączne spełnienie warunków stwarza dodatkową gwarancję, że w ramach działalności grup VAT nie będą popełniane nadużycia, ponieważ zapewnia ono wykluczenie sztucznych struktur pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego.

Mając na uwadze ogólne zasady dotyczące tego przepisu, Komisja uważa, że za wytyczne posłużyć mogą następujące definicje trzech rodzajów powiązań:

Powiązanie finansowe: Określane w oparciu o procentowy udział w kapitale lub w liczbie głosów (ponad 50 %), lub w oparciu o umowę franczyzową. Stanowi gwarancję, że jedno przedsiębiorstwo rzeczywiście kontroluje drugie.

Powiązanie ekonomiczne: Określane w oparciu o istnienie co najmniej jednej formy współpracy gospodarczej przedstawionej poniżej. Główna działalność członków grupy ma taki sam charakter lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy uzupełniają się nawzajem i są współzależne, lub jeden z członków grupy prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy.

Powiązanie organizacyjne: Określane w oparciu o istnienie wspólnej, lub co najmniej częściowo wspólnej, struktury zarządzania.

3.3.5. *W których sektorach gospodarki powinien mieć zastosowanie system grupowego rozliczania VAT?*

System grupowego rozliczania VAT powinien być dostępny we wszystkich sektorach działalności gospodarczej państwa członkowskiego, które zdecydowało o wprowadzeniu takiego systemu. Wynika to z brzmienia art. 11, w którym nie wprowadzono ograniczenia do niektórych sektorów. Ponadto wynika to z zasady neutralności podatkowej. Krajowego systemu grupowego rozliczania VAT nie można wprowadzić tylko w niektórych sektorach, ponieważ faworyzowałby wtedy niektóre przedsiębiorstwa i mógłby zostać poddany krytyce z punktu widzenia pomocy państwa (kryterium selektywności).

Ograniczony dostęp do systemu grupowego rozliczania VAT może być uzasadniony tylko w sytuacji, kiedy konieczne jest podjęcie działań dotyczących potencjalnych nadużyć w odniesieniu do wyraźnie określonych transakcji. W przypadku braku takiego uzasadnienia ograniczenie systemu grupowego rozliczania VAT w krajowym systemie prawnym do konkretnego sektora, np. finansowego lub ubezpieczeniowego, jest niedopuszczalne.

3.4. *Prawa i obowiązki grupy VAT*

3.4.1. *Na kim spoczywają obowiązki?*

Ponieważ grupę VAT uważa się za jednego podatnika, podlega ona tym samym przepisom w zakresie praw i obowiązków, co każdy inny podatnik, a także dotyczą jej wszystkie przepisy dyrektywy w sprawie podatku VAT oraz wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Obowiązki spoczywają zatem na samej grupie VAT, a nie na jej członkach. Tak więc tworząc krajowy system grupowego rozliczania VAT należy go osadzić we wspólnotowych ramach prawnych ustanowionych dla zwykłych podatników.

Przykładowo, przy wystawianiu faktur z tytułu dostaw towarów lub usług uznanych za zrealizowane przez grupę VAT, należy podać jeden numer VAT przypisany tej grupie VAT.

Jak każdy inny podatnik grupa VAT ma obowiązek składania deklaracji VAT oraz, w stosownych przypadkach, przedstawiania informacji podsumowujących. Deklaracja VAT będzie zawierać sumę netto kwot VAT zadeklarowanych przez każdego członka grupy, przy uwzględnieniu faktu, iż transakcje między członkami nie podlegają obowiązkowi obciążenia lub zapłaty VAT. Oznacza to, że VAT nadpłacony przez niektórych członków odlicza się od należności VAT spoczywającej na innych członkach: do celów VAT zarówno zwroty jak i należności są zwrotami i należnościami grupy VAT, a nie jej poszczególnych członków. W sprawie *Ampliscientifica*¹⁷ Trybunał stwierdził, że uznanie osób należących do grupy VAT za jednego podatnika wyklucza dalsze oddzielne składanie deklaracji VAT

¹⁷ Sprawa C-162/07, *Ampliscientifica*, pkt 19.

przez te osoby jako odrębnych podatników, bowiem tylko jeden podatek, tj. grupa VAT, jest uprawniony do składania tych deklaracji.

System grupowego rozliczania VAT stanowi zatem w głównej mierze uproszczenie administracyjne.

3.4.2. Postępowanie w przypadku dostaw dla i od stron trzecich

W odniesieniu do stron trzecich grupa VAT występuje jako jeden podatek. W rezultacie wszelkie dostawy towarów i usług zrealizowane przez któregośkolwiek z członków grupy na rzecz odbiorcy nienależącego do grupy uważa się za zrealizowane przez samą grupę, a nie przez pojedynczego członka. Tak samo dostawy towarów i usług zrealizowane przez strony trzecie na rzecz jednego członka grupy lub ich większej liczby uważa się za zrealizowane na rzecz samej grupy. Podobnie przywóz i nabycia wewnątrzwspólnotowe dokonane przez członków grupy uważa się za zrealizowane przez samą grupę. Sytuacja grupy w zakresie VAT i transakcji realizowanych na jej rzecz lub przez nią jest zatem w pełni porównywalna z sytuacją podatnika posiadającego różne filie.

3.4.3. Dostawy w obrębie grupy

Jeśli chodzi o wewnętrzne transakcje grupy VAT, tzn. odpłatne transakcje pomiędzy pojedynczymi członkami, ponieważ grupę VAT traktuje się jak jednego podatnika, transakcje te należy uznać za przeprowadzone przez samą grupę na jej rzecz. Jest to jeden z najważniejszych skutków utworzenia grupy VAT, ponieważ za wyjątkiem niektórych dostaw (art. 16, 18, 26 i 27), odpłatne transakcje wewnątrz grupy VAT nie mają miejsca do celów VAT - są „poza zasięgiem”. System grupowego rozliczania VAT może zatem również przynieść przedsiębiorstwu korzyści w zakresie przepływu środków pieniężnych.

3.4.4. Prawa i obowiązki przy tworzeniu i rozwiązywaniu grupy VAT

W momencie gdy grupa VAT staje się jednym podatnikiem, prawa i obowiązki pojedynczych członków w zakresie VAT przechodzą automatycznie na grupę VAT. Ma to również zastosowanie w sytuacji, gdy podatek wstępuje do istniejącej już grupy VAT.

W art. 11 nie przewidziano, jak długo pojedynczy członek musi pozostawać członkiem grupy VAT. W art. 11 akapit drugi umożliwiono jednak państwu członkowskim przyjęcie środków, które mają zagwarantować, że system grupowego rozliczania VAT nie będzie wykorzystywany w nieuczciwy sposób. Komisja uważa, że przepis ten umożliwia przyjęcie takich środków jak określenie minimalnego okresu członkostwa.

Ponieważ grupę VAT uważa się za jednego podatnika, który przyjął na siebie prawa i obowiązki członków w zakresie VAT, kiedy grupa przestaje istnieć, prawa i obowiązki, które na siebie przyjęła, wracają do poszczególnych członków w momencie kiedy grupa VAT przestaje istnieć. Podobnie byli członkowie grupy odzyskują status pojedynczych podatników. To samo ma zastosowanie w sytuacji gdy jeden z członków opuszcza grupę.

3.5. Prawo do odliczenia przysługujące grupie VAT

3.5.1. Zasady dotyczące prawa do odliczenia mające zastosowanie do grupy VAT

Ponieważ grupę VAT traktuje się jako jednego płatnika VAT, prawo do odliczenia naliczonego VAT określa się na podstawie transakcji przeprowadzonych przez całą grupę ze stronami trzecimi.

W związku z tym należy odpowiednio zastosować przepisy dotyczące dostosowania prawa do odliczenia, np. kiedy podatnik wstępuje do grupy lub ją opuszcza, lub gdy działalność jednego z członków grupy zmienia się w taki sposób, że konieczna jest zmiana prawa do odliczenia przysługującego całej grupie.

W tym względzie należy zwrócić uwagę, że aby ustalić wysokość VAT do odliczenia art. 173 daje państwom członkowskim różne możliwości. Mimo iż w celu ustalenia kwoty do odliczenia na ogół stosuje się zasadę obliczania proporcji (zasadę proporcjonalności) określoną w art. 174 i 175, aby lepiej oddać rzeczywistą sytuację można również skorzystać z metody alokacji bezpośredniej.

Ze względu na istnienie tych możliwości, między państwami członkowskimi pojawić się mogą znaczne różnice w zakresie metod wykorzystywanych do ustanowienia prawa do odliczenia naliczonego VAT, a skutkiem tego mogą być różnice w wysokości kwoty VAT do odliczenia w poszczególnych państwach członkowskich. Ponadto nie istnieją wspólne przepisy ograniczające prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu wydatków, które nie są kosztami prowadzenia działalności gospodarczej w sensie stricte i w odniesieniu do których zgodnie z art. 176 państwa członkowskie mogą ograniczyć prawo do odliczenia.

3.5.2. Wpływ powstania grupy VAT na prawo do odliczenia

Jednym z najważniejszych skutków utworzenia grupy VAT jest „zniknięcie”, z perspektywy VAT, transakcji między członkami grupy. Utworzenie grupy VAT składającej się wyłącznie z podatników posiadających pełne prawo do odliczenia nie ma wpływu na dochody podatkowe państwa członkowskiego, na terytorium którego prowadzona jest działalność grupy.

Jednak w przypadku grup składających się również z podatników nieposiadających prawa do odliczenia lub posiadających prawo do częściowego odliczenia może się okazać, że ich wpływ na dochody podatkowe państwa nie jest obojętny. Niepodlegający odliczeniu VAT należny z tytułu transakcji przeprowadzonych przez jednego z członków grupy na rzecz innego członka, który nie ma prawa do odliczenia lub ma prawo tylko do częściowego odliczenia, jest dla państwa w rzeczywistości stracony, ponieważ transakcje wewnętrzne nie mają miejsca do celów VAT. W takim przypadku istnienie grupy VAT eliminuje koszty VAT ponoszone w związku z transakcjami przeprowadzanymi wewnątrz grupy.

Wynika więc z tego, że system grupowego rozliczania VAT może przynieść korzyści finansowe grupom VAT, których członkowie nie mają prawa do odliczenia lub mają prawo tylko do częściowego odliczenia. Korzyści te mogą się różnić w zależności od metod wdrożenia stosowanych przez państwa członkowskie, zwłaszcza w odniesieniu do przepisów dotyczących prawa do odliczenia.

Komisja jest zdania, że kwestią najwyższej wagi jest to, by państwa członkowskie zapewniły poprawne i pełne stosowanie wspólnotowych przepisów dotyczących prawa do odliczenia.

3.5.3. *Konieczność podjęcia środków zapobiegających unikaniu zobowiązań podatkowych*

Na mocy art. 11 akapit drugi państwom członkowskim umożliwiono ponadto przyjęcie środków koniecznych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu go.

Należy zwrócić uwagę, że w wyroku w sprawie Halifax¹⁸ Trybunał stwierdził wyraźnie, że państwa członkowskie są upoważnione do zwalczania nadużyć.

Komisja uważa jednak, że w wyniku wprowadzenia systemu grupowego rozliczania VAT nikt nie powinien uzyskać nieuzasadnionych korzyści ani ponieść nieuzasadnionych strat.

Mając na uwadze pierwotne cele systemu grupowego rozliczania VAT, który należy traktować w głównej mierze jako uproszczenie, żaden wprowadzony w tym kontekście system nie powinien zakłócać konkurencji ani nie powinien być sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. Należy unikać sytuacji, w których system grupowych rozliczeń VAT wykorzystuje się, aby przyciągnąć przedsiębiorstwa do poszczególnych państw członkowskich, i w których system ten jest źródłem konkurencji podatkowej między tymi państwami.

Państwa członkowskie muszą zatem koniecznie skorzystać z przyznanej im możliwości i podjąć wszelkie możliwe środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, które mogą się pojawić na skutek wprowadzenia w życie krajowych systemów grupowego rozliczania VAT. Uzyskanie nieuzasadnionych korzyści lub poniesienie nieuzasadnionych strat w wyniku wdrożenia systemu grupowego rozliczania VAT nie powinno być możliwe.

4. WNIOSKI

Komisja zwraca się do Rady i Parlamentu Europejskiego o odnotowanie jej stanowiska w sprawie systemów grupowego rozliczania VAT przedstawionego w niniejszym komunikacie, aby:

- przyczyniło się ono do bardziej spójnego stosowania art. 11 dyrektywy w sprawie podatku VAT, przy jednoczesnym zneutralizowaniu negatywnych skutków dla rynku wewnętrznego i usunięciu sprzeczności z podstawowymi zasadami wspólnotowego systemu VAT;
- posłużyło ono państwom członkowskim jako wytyczne przy wprowadzaniu systemów grupowego rozliczania VAT do ich systemów prawnych lub przy wprowadzaniu zmian do tych systemów.

¹⁸

Sprawa C-255/02.

Niniejszy komunikat nie ma wpływu na rolę Komisji jako strażnika traktatów wykonywaną zgodnie z art. 211 Traktatu.