



dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Grupa VAT i stały zakład a zakres opodatkowania podatkiem od wartości dodanej

Słowa kluczowe: grupa VAT, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, stały zakład, świadczenie usług

Niejako z istoty przepisów pozwalających na tworzenie grup VAT wynika, że mogą one wpłynąć na zaistnienie nowych podmiotów opodatkowanych VAT. Z kolei regulacje dotyczące stałego zakładu (stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) wprowadzają jedynie łączniki jurysdykcyjne wpływające na opodatkowanie transakcji w określonym państwie, nie służą natomiast powołaniu nowych podatników VAT. Zestawienie regulacji dotyczących grupy VAT i stałego zakładu może jednak skutkować traktowaniem stałego zakładu jako odrębnego podmiotu, a w konsekwencji prowadzić do zaistnienia czynności opodatkowanych w ramach jednego podmiotu prawa prywatnego. W niniejszym artykule zobrazowano takie sytuacje na tle orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

1. Wprowadzenie

W art. 11 do dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ – dalej dyrektywa 2006/112/WE – przewidziano możliwość tworzenia grup VAT. Przywołany przepis stanowi, że 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 niezależne 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.

Trybunał Sprawiedliwości niejednokrotnie wypowiedział się już na temat wynikającego z art. 11 dyrektywy 2006/112/WE zakresu swobody państw członkowskich, chociaż większość spraw dotyczyła dwóch tylko problemów interpretacyjnych. Trybunał nie dopatrył się naruszenia przywołanego artykułu poprzez ograniczenie możliwości tworzenia grup VAT tylko do podmiotów z określonych, podlegających kontroli publicznej, sektorów, tj. finansów i ubezpieczeń². Do grup VAT mogą należeć także podmioty, które nie są podatnikami VAT³.

Z kolei pojęcie stałego zakładu (czy też stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) występuje w przepisach regulujących miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu.

Zarówno regulacje dotyczące grupy VAT, jak i stałego zakładu były obecne już w szóstej dyrektywie Rady 77/388/EWG 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 podatku⁴ – dalej szósta dyrektywa.

Początkowo pojęcie stałego zakładu nie było w żaden sposób definiowane w prawie Unii Europejskiej. Obecnie jego definicja wynika z art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ – dalej rozporządzenie nr 282/2011 – i stanowi, że na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług

¹ Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.

² Zob. wyrok TS z 25.04.2013 r., C-480/10, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Szwecji, EU:C:2013:263.

³ Zob. wyrok TS z 25.04.2013 r., C-65/11, Komisja Europejska przeciwko Królestwu Niderlandów, EU:C:2013:265. Zob. też np. wyroki

TS: z 25.04.2013 r., C-74/11, Komisja Europejska przeciwko Republice Finlandii, EU:C:2013:266, czy z 9.04.2013 r., C-85/11, Komisja Europejska przeciwko Irlandii, EU:C:2013:217. Zob. C. Dias Soares, A. Arnaldo, *European Union – VAT Grouping Schemes – Standpoint*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 2, s. 91.

⁴ Dz.Urz. WE L 145, s. 1 ze zm.

⁵ Dz.Urz. UE L 77, s. 1 ze zm.

świadczonych dla własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Definicja ta jest oparta na dorobku orzeczniczym TS.

W Polsce jak dotychczas nie wprowadzono przepisów pozwalających na tworzenie grup VAT. Rozpoczęto już jednak proces zmierzający do ustanowienia takich regulacji⁶.

2. Zakres podmiotowy VAT

Podstawowa reguła dotycząca zakresu podmiotowego VAT jest zawarta w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z nim „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. „Działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Trzeba nadmienić, że sformułowanie polskiej wersji językowej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE jest raczej dyskusyjne. W miejscu użytego w nim słowa „samodzielnie” należałoby raczej posłużyć się słowem „niezależnie”. Pogląd ten znajduje potwierdzenie także w orzecznictwie sądów administracyjnych. W uchwale składu siedmiu sędziów z 24.06.2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, że termin „samodzielnie” jest zawarty również w polskiej wersji językowej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Jednakże porównanie tej wersji językowej przepisu z wersjami angielską i francuską, w których użyto określeń odpowiednio *independently* oraz *independante*, nasuwa wątpliwość, czy bliższe znaczeniowo niż termin „samodzielnie” nie byłoby pojęcie „niezależnie”⁷. Co jasne, wymóg „niezależności” jest wymogiem dalej idącym niż wymóg „samodzielnności”. Ma to duże znaczenie, jeśli uwzględnić uzasadnienia prezentowanych w dalszej części niniejszego artykułu orzeczeń TS. Poza powyższym zastrzeżeniem terminologicznym trzon definicji podatnika z dyrektywy 2006/112/WE został dość dobrze odzwierciedlony w polskim porządku prawnym, tj. w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁸ – dalej u.p.t.u.

3. Zakres przedmiotowy VAT

Podstawowe czynności opodatkowane VAT to dostawa towarów i świadczenie usług. „Dostawa towarów” – zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE

– oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel⁹. Kilka innych czynności, wyodrębnionych w polskim systemie prawnym, w świetle dyrektywy 2006/112/WE stanowi po prostu pewne szczególne formy dostawy towarów (eksport – dostawa z transportem do państwa trzeciego, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów – dostawa z transportem do innego niż Polska państwa członkowskiego UE). Natomiast „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów (art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹⁰).

W dyrektywie przewidziano też czynności opodatkowane, które nie wiążą się z dokonaniem żadnej transakcji. Wystarczające do ich wystąpienia jest przemieszczenie towaru należącego do podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej z jednego do drugiego państwa członkowskiego (art. 17 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE – czynność zrównana z WDT¹¹, art. 21 dyrektywy 2006/112/WE – czynność zrównana z WNT¹²). Są to jednak czynności typowo „towarowe”. W dyrektywie 2006/112/WE brak odpowiednika przywołanych regulacji dla czynności usługowych.

4. FCE Bank

Stan faktyczny, na tle którego zapadło orzeczenie TS, prezentował się następująco. FCE IT, mający siedzibę we Włoszech, był oddziałem spółki FCE Bank plc z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Przedmiotem jego działalności było wykonywanie operacji finansowych, które były zwolnione z podatku od wartości dodanej. FCE IT korzystał z „usług” (oryginalne sformułowanie użyte w wyroku) w zakresie doradztwa, zarządzania, szkolenia pracowników, przetwarzania danych, jak również dostarczania i obsługi oprogramowania, świadczonych przez FCE Bank.

W wyroku z 23.03.2006 r., C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc*¹³ – dalej wyrok TS C-210/04, FCE Bank – Trybunał orzekł, że wykładni art. 2 pkt 1 oraz art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że stały zakład mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niebędący pod względem prawnym podmiotem odrębnym od spółki, do której należy, na rzecz którego spółka świadczy usługi, nie może być uznany za podatnika ze względu na obciążenie go kosztami z tytułu świadczenia tych usług.

⁶ Zob. <https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach> (dostęp: 15.07.2021 r.). Zob. też J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy” 2021/6, s. 40–47.

⁷ I FPS 1/13, LEX nr 1324202.

⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

⁹ Zob. art. 7 ust. 1 *in principio* u.p.t.u.

¹⁰ Zob. też art. 8 ust. 1 *in principio* u.p.t.u.

¹¹ Zob. art. 13 ust. 3 u.p.t.u.

¹² Zob. art. 11 ust. 1 u.p.t.u.

¹³ EU:C:2006:196.



STAŁY ZAKŁAD PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ

Trybunał Sprawiedliwości przypominał, że świadczenie usług podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. W celu ustalenia, że tego rodzaju stosunek prawny istnieje pomiędzy spółką będącą nie-rezydentem a jednym z jej oddziałów, dla celów podatku od wartości dodanej, należy zbadać, czy FCE wykonuje samodzielną działalność gospodarczą. W tym zakresie należy zbadać, czy oddział, taki jak FCE IT, może być uznany za niezależny jako bank, w szczególności w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności. Otóż oddział nie ponosi sam ryzyka gospodarczego związanego z działalnością instytucji kredytowej, takiego jak np. ryzyko niespłacenia kredytu przez klienta¹⁴. Ryzyko to ponosi bank jako osoba prawna i z tego powodu podlega kontroli stabilności finansowej oraz wypłacalności w państwie członkowskim swego pochodzenia. W istocie FCE IT, będąc oddziałem, nie został wyposażony w wyodrębniony kapitał. Dlatego też ryzyko związane z działalnością gospodarczą spoczywa w całości na FCE Bank. W konsekwencji FCE IT jest od niego zależny i stanowi wraz z nim jednego podatnika. Stwierdzenia tego nie podważa art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przepis ten ma na celu określenie

podatnika w odniesieniu do transakcji pomiędzy oddziałem a osobami trzecimi. Jest więc pozbawiony znaczenia dla przypadku rozpatrywanego w tej sprawie, który dotyczy transakcji pomiędzy spółką z siedzibą w jednym państwie członkowskim a jednym z jej oddziałów położonym w innym państwie członkowskim. Jeśli chodzi o istnienie porozumienia dotyczącego podziału kosztów, to jest to również kwestia pozbawiona znaczenia dla tej sprawy, skoro tego rodzaju porozumienie nie zostało uzgodnione pomiędzy niezależnymi stronami¹⁵.

Rozmowanie TS zaprezentowane w wyroku C-210/04, FCE Bank, nie wzbudza wątpliwości¹⁶, w szczególności jeśli pominąć te elementy stanu faktycznego, które nie zostały przez TS przywołane w opisie stanu faktycznego, a mianowicie że FCE Bank stanowił część grupy VAT (Ford) w Zjednoczonym Królestwie¹⁷, co – jak się okazało w późniejszych orzeczeniach na tle instytucji grupy VAT – mogłoby mieć kolosalne znaczenie dla podatkowego traktowania transakcji między

¹⁴ W konsekwencji niekiedy podnosi się w literaturze, że należałoby badać poziom niezależności oddziału – zob. S. Cornielje, I. Bondarev, *European Union/Sweden – Scanning the Scope of Skandia*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 1, s. 20; O. Courjon, *European Union/Sweden – New Rules for Head Office to Branch Scenarios – Comments on the Skandia Case*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 1, s. 23.

¹⁵ Należy przyjąć, że TS odnosił się do stron „niezależnych” w rozumieniu obecnego art. 9 dyrektywy 2000/6/WE, nie zaś do podmiotów niezależnych np. w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, tj. takich, między którymi nie ma powiązań.

¹⁶ Co jednak nie oznacza, że w literaturze przedmiotu nie prezentowano argumentów przemawiających za stanowiskiem przeciwnym, tj. takim, które pozwalałoby uznać, że centrala oraz stały zakład mogą stanowić dwa odrębne podmioty na potrzeby VAT i może między nimi dochodzić do świadczenia usług – zob. np. R. Abdoelkariem, F. Prinsen, *International – The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 4, s. 206.

¹⁷ Zob. C. Amand, *European Union – Cross-Border Entities and EU VAT: A Contradictory Concept?*, „International VAT Monitor” 2010, Vol. 21, No. 1, s. 21.

centralą a stałym zakładem. Regulacje dotyczące stałego zakładu w istocie są zamieszczone wśród regulacji jurysdykcyjnych, a nie wśród przepisów dotyczących zakresu opodatkowania VAT. Przepisy dotyczące zakładu zawarte w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (opartych na art. 5 i 7 Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku – dalej MK OECD, gdzie pierwszy z przywołanych w nawiasie artykułów definiuje „zakład”, a drugi nakazuje przyjąć fikcję transakcji *dealings* między centralą a zakładem i rynkowej ich wyceny) nawet nie tyle wskazują na potrzebę podobnego traktowania stałego zakładu na gruncie VAT, ile wprost przeciwnie, w jasnej i skrawny sposób uwidaczniają różnice między regulacjami opodatkowania zysku przedsiębiorstw oraz opodatkowania obrotu. W przepisach z zakresu VAT po prostu nie ma odpowiednika art. 7 MK OECD, a zatem nie ma podstawy do przyjęcia fikcji zaistnienia transakcji opodatkowanej na potrzeby VAT. Podstawy takiej nie ma w sferze usług, ale stosowna podstawa obowiązuje, jeśli chodzi o transakcje towarowe – w dyrektywie 2006/112/WE przewidziano wspomniane już wcześniej czynności zrównane z wewnątrzwspólnotową dostawą towarów i czynności zrównane z wewnątrzwspólnotowym świadczeniem usług. Wykładnia oparta na porównaniu dyrektywy 2006/112/WE z umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz na porównaniu przepisów tej dyrektywy dotyczących czynności mających za przedmiot towar oraz usługi potwierdza zasadność stanowiska zaprezentowanego przez TS.

5. Skandia America

Kolejne istotne orzeczenie TS wydał z następującym stanem faktycznym w tle. W latach 2007 i 2008 spółka Skandia America Corp. (SAC) pełniła w skali światowej funkcję podmiotu dokonującego zakupów usług informatycznych dla grupy Skandia, a działalność gospodarczą w Szwecji prowadziła za pośrednictwem oddziału Skandia America Corp. (USA), filiał Sverige (Skandia Sverige). SAC rozprowadzała nabyte poza grupą usługi informatyczne na rzecz różnych spółek wchodzących w skład grupy Skandia i Skandii Sverige, który to oddział jest zarejestrowany jako członek grupy VAT od 11.07.2007 r. Rola Skandii Sverige polegała na przekształcaniu usług informatycznych nabytych poza grupą w celu uzyskania produktu końcowego nazywanego produkcją informatyczną (IT-produkction). Następnie produkcja ta była dostarczana różnym spółkom należącym do grupy Skandia, zarówno w ramach grupy VAT, jak i poza nią. Do świadczenia usług, zarówno między SAC a Skandią Sverige, jak i między Skandią Sverige a innymi spółkami grupy Skandia, była doliczana marża w wysokości 5%. Podział kosztów był dokonywany między SAC i Skandią Sverige za pomocą faktur wewnętrznych.

W wyroku z 17.09.2014 r., C-7/13, Skandia America Corp. (USA), filiał Sverige przeciwko

Skatteverket¹⁸ – dalej wyrok TS C-7/13, Skandia America – Trybunał doszedł do konkluzji, że art. 2 ust. 1, 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 stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy osób, które mogą zostać uznane za jednego podatnika podatku od wartości dodanej.

Artykuły 56, 193 i 196 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, w której zakład główny spółki znajdującej się w państwie trzecim świadczy odpłatnie usługi na rzecz oddziału tej samej spółki znajdującego się w państwie członkowskim, a oddział ten jest członkiem grupy osób, które mogą zostać uznane za jednego podatnika VAT w tym państwie członkowskim, to grupa ta, jako nabywca tych usług, staje się zobowiązana do uiszczenia podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie.

Trybunał Sprawiedliwości przedstawił następujące motywy rozstrzygnięcia. Za pomocą pytania pierwszego sąd odsyłający zmierzał zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, 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 stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT. Skandia Sverige, jako oddział SAC, nie prowadził niezależnej działalności i nie ponosił sam ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności. Ponadto, zgodnie z krajowym ustawodawstwem jako oddział nie dysponował własnym kapitałem, a jego aktywa wchodziły w skład majątku SAC. Co za tym idzie, był zależny od SAC, a tym samym nie mógł posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112/WE. Skandia Sverige była członkiem grupy VAT utworzonej na podstawie art. 11 dyrektywy 2006/112/WE, a w konsekwencji wraz z innymi członkami grupy stanowiła jednego podatnika. Usługi świadczone przez podmiot trzeci na rzecz członka grupy VAT należy uznać, do celów podatku od wartości dodanej, za wykonywane nie na rzecz tego członka, lecz na rzecz samej grupy VAT, do której on należy. Usług świadczonych przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału będącego członkiem grupy VAT takiego jak Skandia Sverige nie można uznać – do celów podatku od wartości dodanej – za wykonywane na rzecz tego oddziału, lecz należy je postrzegać jako świadczone na rzecz grupy VAT. Ponieważ usługi świadczone odpłatnie przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału należy uznać, z punktu widzenia podatku

¹⁸ EU:C:2014:2225.



od wartości dodanej, za wykonywane na rzecz grupy VAT, a podmiotów tych nie można postrzegać jako jednego podatnika, należy przyjąć, że świadczenie takich usług stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 2 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112/WE.

Wyrok TS C-7/13, Skandia America, mógł być źródłem pewnych wątpliwości, chociaż głównie związanymi ze szwedzkimi przepisami transponującymi art. 11 dyrektywy 2006/112/WE i ich zgodnością z prawem unijnym. Czy grupa VAT może obejmować jedynie część danego podmiotu – np. osoby prawnej (centrala SAC była położona w Stanach Zjednoczonych, a zatem negatywna odpowiedź na tak sformułowane pytanie oznaczałaby, że grupa VAT, której dotyczyło postępowanie, w ogóle nie powinna była powstać)? Czy grupa VAT może obejmować podmioty mające siedzibę poza granicami danego państwa członkowskiego (gdyby przyjąć, że do grupy nie można przyjąć części podmiotu, a jednocześnie iż grupa nie może wykraczać poza granice jednego państwa członkowskiego, również okazałoby się, że grupa będąca stroną postępowania wcale nie powinna była powstać – przynajmniej w świetle dyrektywy 2006/112/WE)? Co interesujące, niektóre państwa członkowskie jeszcze przed wydaniem przez TS wyroku C-7/13, Skandia America, dopuszczały tworzenie grup VAT z udziałem położonych w innych państwach central¹⁹. Poza sporem był jednak ogólny wydźwięk tego wyroku wskazujący na to, że przepisy o grupie VAT służą właśnie powołaniu nowego podatnika tego podatku.

6. Danske Bank

W ostatniej sprawie dotyczącej grup VAT zakończonej już wyrokiem TS stan faktyczny przedstawiał się w następujący sposób. Danske Bank A/S jest spółką, której siedziba i zakład główny znajdują się w Danii. W Szwecji Danske Bank prowadził działalność za pośrednictwem oddziału – Danske Bank, Danmark, Sverige Filial – który w tym ostatnim państwie członkowskim ma swoją siedzibę. Zakład główny Danske Bank należał do duńskiej grupy VAT utworzonej na podstawie duńskiego uregulowania transponującego art. 11 dyrektywy 2006/112/WE. Jego szwedzki oddział nie należał do szwedzkiej grupy VAT.

Danske Bank w ramach swojej działalności w krajach skandynawskich korzystał z platformy informatycznej. Platforma ta była w znacznej części wspólna dla wszystkich zakładów tej spółki. Koszty związane z korzystaniem ze wspomnianej platformy przez szwedzki oddział na potrzeby jego działalności w Szwecji były mu przypisywane przez zakład główny Danske Bank.

W wyroku z 11.03.2021 r., C-812/19, Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, przeciwko Skatteverket²⁰ – dalej wyrok TS C-812/19, Danske

¹⁹ Zob. np. R. Abdoelkariem, F. Prinsen, *International – The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping...*, s. 210.

²⁰ EU:C:2021:196.

Bank – Trybunał zważył, że art. 9 ust. 1 i art. 11 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że do celów podatku od wartości dodanej 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 świadczy na rzecz wspomnianego oddziału usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi.

W uzasadnieniu przywołanego orzeczenia TS wskazał, że zakład główny Danske Bank należy do duńskiej grupy VAT. Ze względu na jego przynależność do tej grupy VAT należy uznać, że – do celów podatku od wartości dodanej – to owa grupa świadczy usługi. Ponadto z uwagi na ograniczenia terytorialne wynikające z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE nie można uznać, że szwedzki oddział Danske Bank należy do przedmiotowej duńskiej grupy VAT. W związku z tym – do celów podatku od wartości dodanej – nie można uznać, że z jednej strony duńska grupa VAT, do której należy zakład główny Danske Bank, oraz z drugiej strony szwedzki oddział tej spółki stanowią łącznie jednego podatnika. O ile sformułowanie art. 11 dyrektywy 2006/112/WE stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie rozszerzyło zakres grupy VAT na podmioty mające siedzibę poza jego terytorium, o tyle istnienie grupy VAT w tym państwie członkowskim należy w stosownym wypadku uwzględnić do celów opodatkowania w innych państwach członkowskich, w szczególności gdy państwa te dokonują wymiaru zobowiązań podatkowych oddziału mającego siedzibę na ich terytorium.

W tym orzeczeniu TS rozwiął wątpliwości wynikające z wcześniejszego wyroku C-7/13, Skandia America. Grupa VAT jest ograniczona do jednego tylko państwa członkowskiego. Nie może zresztą być inaczej, skoro grupa VAT jest rozwiązaniem fakultatywnym, które państwa członkowskie mogą wprowadzać, lecz wcale nie są do tego zobowiązane. Poza tym TS potwierdził wcześniejsze stanowisko i rozumowanie z wyroku C-7/13, Skandia America. Wskazał, że nie ma przy tym znaczenia, czy to centrala, czy stały zakład jest poza grupą VAT. Podobnie znaczenia nie ma też okoliczność, czy to centrala, czy stały zakład jest poza danym państwem członkowskim. W każdym z tych wypadków dojdzie do świadczenia usług między centralą a stałym zakładem.

7. Modyfikacja zakresu podmiotowego VAT?

Staly zakład jest tylko łącznikiem jurysdykcyjnym. Jego istnienie może wpłynąć na to, gdzie podatek od wartości dodanej od danej transakcji będzie płacony. Staly zakład nie stanowi natomiast odrębnego podmiotu na potrzeby opodatkowania VAT.

W tym miejscu warto poczynić uwagę, że w szczególnych wypadkach odrębny podmiot prawa prywatnego może zostać uznany za stały zakład innego podmiotu prawa prywatnego. Tak TS orzekł w wyroku z 20.02.1997 r., C-260/95, *Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S*²¹. W pewnym sensie rola takiego odrębnego w świetle prawa prywatnego podmiotu jest wówczas sprowadzana do roli łącznika jurysdykcyjnego dla niektórych typów transakcji.

Jest jasne, że art. 11 dyrektywy 2006/112/WE wpływa na zakres podmiotowy VAT, gdyż czyni grupę VAT podatnikiem tej daniny. Podatek należny i naliczony jest obliczany dla grupy jako całości. Z przywołanych orzeczeń TS wynika przy tym, że jeden podmiot prawa prywatnego może nie być w całości elementem grupy VAT. Ponadto podmioty transgraniczne, a zatem złożone z centrali i stałych zakładów położonych w więcej niż jednym państwie członkowskim, nie powinny być traktowane jako element składowy grupy VAT w całości z uwagi na jej ograniczony do jednego państwa członkowskiego charakter.

8. Wpływ na zakres przedmiotowy VAT

Z uwagi na brak podmiotowego charakteru stałego zakładu nie może dojść do czynności opodatkowanej – odpłatnego świadczenia usług – między centralą danego podatnika a jego stałym zakładem. Podobnie nie może dojść do takich czynności między stałymi zakładami tego samego podatnika. Znaczenie ma tu nie tylko brak odrębnej podmiotowości podatkowej, ale też – w pewnym przynajmniej stopniu – istnienie jednego tylko podmiotu prawa prywatnego. Nie może zatem powstać zobowiązanie do odpłatnego świadczenia, które jest elementem definicyjnym odpłatnego świadczenia usług, co wynika już z wyroku TS z 3.03.1994 r., C-16/93, *R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*²².

Jak już wcześniej wspomniano w niniejszym artykule, art. 11 dyrektywy 2006/112/WE wpływa na zakres podmiotowy podatku od wartości dodanej, gdyż czyni grupę VAT podatnikiem tej daniny. W konsekwencji irrelevantne dla podatku od wartości dodanej stają się transakcje między podmiotami funkcjonującymi w ramach grupy. Na wysokość podatku należnego oraz naliczonego wpływają transakcje między członkami grupy z jednej strony, a podmiotami spoza tej grupy – z drugiej. Warto zauważyć, że sam art. 11 dyrektywy 2006/112/WE nie precyzuje w żaden sposób zasad rozdziału odpowiedzialności poszczególnych członków grupy VAT za jej zobowiązania podatkowe z tytułu tej daniny.

Kluczowa jest zatem sytuacja, w której członkiem grupy VAT jest podmiot działający za pomocą placówek położonych w różnych państwach. W wypadku takiego podmiotu może się okazać, że placówka

będąca stałym zakładem będzie w pewnym zakresie traktowana tak, jakby była odrębnym podmiotem na potrzeby VAT, a w konsekwencji świadczenia „usługowe” między nią a centralą staną się czynnościami opodatkowanymi.

Tutaj pojawia się wtórny problem z wyceną takich świadczeń na potrzeby wymiaru podatku od wartości dodanej. Co najmniej dyskusyjna jest tu możliwość zastosowania art. 80 dyrektywy 2006/112/WE. Artykuł ten w ust. 1 *in principio* stanowi, że w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania w następujących przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, ażeby podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartość wolnorynkowa. Można się zatem zastanawiać, czy jednostka organizacyjna danego podmiotu może być postrzegana jako odbiorca²³.

Można by z jednej strony argumentować, że tak, skoro zastosowanie art. 11 dyrektywy 2006/112/WE skutkuje powstaniem nowego podmiotu na potrzeby podatku od wartości dodanej i wpływa na zaistnienie świadczeń usługowych między jednostkami organizacyjnymi tego samego podmiotu prawa prywatnego. Z drugiej zaś można porównać regulacje VAT-owskie z obowiązującymi w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Łatwo wówczas dostrzec, że w dyrektywie 2006/112/WE nie ma odpowiednika art. 7 MK OECD, który wyraźnie pozwalałby na przyjęcie fikcji relacji biznesowych wewnątrz podmiotu i rynkowej ich wyceny.

9. Podsumowanie

W wyroku C-210/04, *FCE Bank*, Trybunał potwierdził, że stały zakład nie stanowi odrębnego podmiotu VAT, a w konsekwencji między centralą a stałym zakładem nie może dojść do świadczenia usług.

Z wyroków TS C-7/13, *Skandia America*, oraz C-812/19, *Danske Bank*, wynika natomiast, że konstatacja mająca swe źródło w tym ostatnim wyroku nie ma zastosowania, gdy stały zakład stanowi element grupy VAT, do której nie zalicza się centrala danego podatnika, bądź grupa VAT obejmuje centralę, lecz nie obejmuje stałego zakładu. Takie sytuacje występują w szczególności wówczas, gdy centrala jest położona w innym państwie niż stały zakład z uwagi na to, że grupa VAT jest ograniczona do jednego państwa członkowskiego.

²¹ EU:C:1997:77.

²² EU:C:1994:80.

²³ Zob. art. 32 u.p.t.u.



Abstract

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, associate professor of the Nicolaus Copernicus University in Torun

The author is the Head of the Centre for Fiscal Studies, Nicolaus Copernicus University in Torun, and a tax adviser. ORCID: 0000-0002-8380-8392

VAT Group and Permanent Establishment in the Context of Scope of Taxation with VAT

It follows, as it were, from the essence of the provisions allowing for the creation of VAT groups that they may result in creating new taxable persons for VAT purposes. On the other hand, the provisions relating to permanent establishment (fixed place of business) only introduce jurisdictional connecting factors affecting the taxation of transactions in a particular country, but they do not serve to establish new VAT taxable persons. However, when the provisions on VAT group and permanent establishment are put together, this may result in the permanent establishment being treated as a separate entity and, consequently, in taxable activities occurring within a single private law entity. This article describes such situations against the background of judgments of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: VAT group, fixed place of business, permanent establishment, provision of services

Bibliografia / References

Abdoelkariem R., Prinsen F., *International – The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 4

Amand C., *European Union – Cross-Border Entities and EU VAT: A Contradictory Concept?*, „International VAT Monitor” 2010, Vol. 21, No. 1

Cornielje S., Bondarev I., *European Union/Sweden – Scanning the Scope of Skandia*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 1

Courjon O., *European Union/Sweden – New Rules for Head Office to Branch Scenarios – Comments on the Skandia Case*, „International VAT Monitor” 2015, Vol. 26, No. 1

Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy” 2021/6

dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Autor jest dyrektorem Ośrodka Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu oraz doradcą podatkowym. ORCID: 0000-0002-8380-8392

REKLAMA



VAT 2021 POD LUPĄ CENIONEGO AUTORA!

- Jeden z najpopularniejszych komentarzy na rynku.
- Publikacja napisana przez znanego i cenionego autora.
- Całoroczny dostęp do informacji z zakresu VAT.
- **Na „Pakiet VAT 2021” składają się:**
 - VAT 2021. Raport specjalny, a w nim nowy JPK_VAT, wirtualne kasy rejestrujące, pakiet SLIM VAT,
 - VAT. Komentarz 2021, czyli 15. wydanie komentarza, którego poprzednie edycje sprzedały się w tysiącach egzemplarzy,
 - prawo do bezpłatnego udziału w seminariach online prowadzonych przez autora.
- **Ale to NIE wszystko! „Pakiet VAT 2021” to również:**
 - nowoczesne podejście merytoryczne do analizy problematyki VAT,
 - klasyczny komentarz artykułowy wraz ze szczegółowym omówieniem przepisów ustawy,
 - orzeczenia sądów polskich i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,
 - wsparcie i bezpieczeństwo w codziennej pracy.

ZAMÓW KSIĄŻKĘ Z RABATEM 20%
W KSIĘGARNI PROFINFO.PL
W FORMULARZU ZAMÓWIENIA WPISZ KOD: WKCZA20

