

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylwia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Małgorzata Magdalena Hybka

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

PODATKOWA GRUPA KAPITAŁOWA NA GRUNCIE PRZEPISÓW USTAWY O PODATKU OBROTOWYM W NIEMCZECH

Streszczenie: W artykule przedstawiono warunki uzyskania przez płatników podatku od wartości dodanej statusu podatkowej grupy kapitałowej w Niemczech. Podjęto w nim próbę oceny korzyści z konsolidacji podatników dla celów VAT z punktu widzenia przedsiębiorców. Przeprowadzono także analizę znaczenia podatkowych grup kapitałowych w niemieckiej gospodarce i określono ich udział w obrocie netto, transakcjach wewnątrzspółnotowych i podatku do zapłaty według sekcji działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: podatkowa grupa kapitałowa, VAT, Niemcy.

1. Wstęp

Prawo wspólnotowe zalicza grupy wzajemnie powiązanych ze sobą jednostek do kategorii fakultatywnych podatników VAT. Ich opodatkowanie tym podatkiem jest bowiem uzależnione od decyzji poszczególnych państw członkowskich, przy czym decyzja ta powinna być poprzedzona konsultacją z Komitetem do spraw VAT. Pomimo że możliwość konsolidacji podatników do celów VAT przewidują przepisy wspólnotowe już od lat siedemdziesiątych ubiegłego wieku, jedynie część państw członkowskich zdecydowała się na ich implementację. Do państw tych należy Republika Federalna Niemiec, gdzie opodatkowanie wzajemnie ze sobą powiązanych przedsiębiorstw podatkiem obrotowym ma bardzo długą historię. Co więcej, cieszy się tam rosnącą popularnością wśród przedsiębiorców opodatkowanych podatkiem od wartości dodanej. W Niemczech konsolidacji do celów VAT podlegają spółki kapitałowe, a utworzone w jej wyniku grupy podatników określone są jako podatkowe grupy kapitałowe.

Podatkowe grupy kapitałowe do celów VAT są korzystne zarówno dla państwa, jak i grup kapitałowych oraz przedsiębiorców tworzących te grupy. Są one bowiem stosowane przez grupy kapitałowe jako instrument optymalizacji opodatkowania podatkiem od wartości dodanej i umożliwiają zmniejszenie zakresu obowiązków jednostek tworzących te grupy. Stymulują koncentrację kapitału, rozwój przedsiębiorczości i wzrost gospodarczy, a w konsekwencji przyczyniają się do zwiększenia dochodów publicznych.

W artykule przeprowadzono analizę opodatkowania podatkowych grup kapitałowych podatkiem od wartości dodanej w Niemczech. Problematyka ta zyskuje na znaczeniu, gdyż w celu zapewnienia neutralności VAT w państwach członkowskich powinny być ujednoczone zasady opodatkowania wzajemnie ze sobą powiązanych jednostek tym podatkiem. Jednocześnie ma ona istotne implikacje dla państw, takich jak Polska, w których podatkowe grupy kapitałowe mogą być tworzone jedynie na potrzeby opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

2. Korzyści z konsolidacji płatników podatku od wartości dodanej

Konsolidacja płatników podatku od wartości dodanej ma swoje źródło w przepisach ustaw o podatku obrotowym, obowiązujących w niektórych państwach europejskich jeszcze przed wprowadzeniem VAT. Na obecny kształt przepisów prawa wspólnotowego, dotyczących opodatkowania ściśle ze sobą powiązanych osób podatkiem od wartości dodanej, wpłynęły przede wszystkim rozwiązania niemieckie (*Organschaft*) i holenderskie (*fiscale eenheid*) z tego okresu¹. Jest ono uregulowane w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE². Artykuł ten upoważnia państwa członkowskie do uznania za jednego podatnika osób mających siedzibę na ich terytorium, niezależnych pod względem prawnym, ściśle ze sobą powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwa, które zdecydują się na implementację tego przepisu, mają prawo do podjęcia wszelkich niezbędnych środków, służących zapobieżeniu uchylaniu się lub unikaniu opodatkowania poprzez jego wykorzystanie. Ze względu na brak precyzyjnych definicji i różnice w implementacji tego przepisu w państwach członkowskich, które go stosują, inaczej określone zostały powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne między osobami niezależnymi pod względem prawnym. Ponadto nie wszystkie z tych państw skorzystały z prawa do wprowadzenia dodatkowych rozwiązań, których celem jest przeciwdziałanie zjawisku ucieczki przed opodatkowaniem.

Podstawową zaletą konsolidacji podatników VAT jest zmniejszenie zarówno kosztów wywiązywania się z obowiązków podatkowych, jak i kosztów administracyjnych. Transakcje zawierane pomiędzy jednostkami należącymi do grupy kapitałowej nie podlegają bowiem opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Są nim natomiast opodatkowane jedynie transakcje z podmiotami nie należącymi do grupy kapitałowej. Grupa kapitałowa rozlicza się z organem podatkowym z tytułu podatku od wartości dodanej za odpowiedni okres różnicą między sumą podatku należnego a sumą podatku naliczonego wszystkich podmiotów należących do grupy³.

¹ G. Maisto, *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2008, s. 107.

² Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE nr L 347 z 11.12.2006, s. 1-118.

³ K. Vyncke, *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, „International VAT Monitor” 2007, no. 4, s. 252.

Opodatkowanie grupy kapitałowej VAT jest szczególnie dla niej korzystne, wówczas gdy w skład grupy wchodzi spółki realizujące przede wszystkim dostawy opodatkowane stawką podstawową i spółki prowadzące działalność zwolnioną z opodatkowania z prawem do zwrotu podatku naliczonego (np. prowadzące działalność eksportową). Pierwsza grupa spółek będzie bowiem na ogół wykazywała nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym, druga natomiast – odwrotnie. Jeśli spółki te tworzą podatkową grupę kapitałową, wówczas podmioty prowadzące działalność zwolnioną z prawem do odliczenia podatku naliczonego nie będą musiały oczekiwać na zwrot podatku. Konsolidacja podatników VAT zwiększa więc płynność finansową przedsiębiorstw.

Korzyści z utworzenia podatkowej grupy kapitałowej do celów VAT uwidaczniają się zwłaszcza w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność całkowicie lub częściowo zwolnioną z tego podatku bez prawa do odliczenia podatku naliczonego. Dotyczy to przykładowo instytucji finansowych. Podatek z tytułu nabywanych towarów i usług stanowi dla nich koszt. Przedsiębiorstwa te nie mają bowiem prawa do odliczenia w całości lub części podatku naliczonego. Instytucja podatkowej grupy kapitałowej zachęca je do wydzielenia ze swoich struktur organizacyjnych podmiotów świadczących im odpowiednie usługi. Ich wydzielenie umożliwia takim przedsiębiorstwom obniżenie kosztów, gdyż transakcje przeprowadzane pomiędzy jednostkami należącymi do danej grupy kapitałowej nie podlegają opodatkowaniu VAT⁴.

3. Warunki konsolidacji podatników VAT w Niemczech

Konsolidacja podatników VAT (*umsatzsteuerliche Organschaft*) jest w Niemczech uregulowana w § 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku obrotowym⁵. Przepis ten stanowi, że nie prowadzi samodzielnej działalności gospodarczej osoba prawna, która jest powiązana finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie ze spółką wiodącą (*Organträger*) w ramach grupy kapitałowej (*Organschaft*). Jednocześnie grupa kapitałowa, spełniająca określone warunki, traktowana jest w świetle tego przepisu jako jeden podatnik. W konsekwencji transakcje zawierane pomiędzy spółkami należącymi do danej grupy kapitałowej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej a transakcje z podmiotami nie wchodzącymi w skład grupy podlegają opodatkowaniu i są przypisywane spółce wiodącej⁶.

Za jednego podatnika VAT są uznawane wyłącznie spółki mające siedzibę na terytorium Niemiec oraz bezpośrednio podległe spółce wiodącej zakłady położone

⁴ Dyrektywa VAT 2006/112/WE, red. J. Martini, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2009, s. 104.

⁵ Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592). Ustawa ta oficjalnie nazywana jest ustawą o podatku obrotowym, lecz odnosi się do podatku od wartości dodanej.

⁶ M. Pfifferling, *Organschaft im Steuerrecht*, GRIN Verlag, Norderstedt 2007, s. 20.

tak na terytorium Niemiec, jak i za granicą. Nie stanowią jedności gospodarczej do celów VAT zakłady osób prawnych podlegające spółkom nie pełniącym funkcji spółki wiodącej. Jeżeli spółka wiodąca zlokalizowana jest poza granicami Niemiec, jedność gospodarczą stanowią spółki z nią powiązane położone na terytorium Niemiec. Podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku od wartości dodanej z organem podatkowym jest w tym przypadku spółka uzyskująca najwyższe obroty na terytorium kraju⁷.

Powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatku obrotowym. Wnioski co do ich istoty można natomiast wyciągnąć, analizując orzecznictwo Federalnego Sądu Finansowego (*Bundesfinanzhof*). Powiązania finansowe oznaczają, że spółka wiodąca posiada większość praw głosu w spółce zależnej (*Organgesellschaft*)⁸. Powinna ona mieć udział w kapitale zakładowym spółki zależnej przekraczający 50%. Bierze się w tym przypadku pod uwagę udział zarówno bezpośredni, jak i pośredni. Tak wysoki udział spółki wiodącej w kapitale podstawowym spółek zależnych umożliwia sprawowanie nad nimi pełnej kontroli⁹.

Spółka wiodąca i spółki zależne są ze sobą powiązane ekonomicznie, jeżeli stanowią jedność gospodarczą. W wyroku z dnia 20 sierpnia 2009 roku Federalny Sąd Finansowy stwierdził, że powiązania te występują wówczas, gdy działalność gospodarcza tych spółek pozostaje ze sobą w ścisłym związku¹⁰. Jednocześnie według wyroku Federalnego Sądu Finansowego z dnia 3 kwietnia 2003 roku działania spółki wiodącej i spółek zależnych powinny się wzajemnie uzupełniać i prowadzić do wzmocnienia pozycji grupy kapitałowej jako całości¹¹.

O powiązaniach organizacyjnych można mówić wtedy, gdy spółka wiodąca zarządza spółkami zależnymi. Do znamion tych powiązań należy zaliczyć na przykład wykorzystywanie przez spółkę wiodącą i spółki zależne tych samych pomieszczeń biurowych, sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych czy też ustanowienie wspólnych członków zarządu¹².

Spółkami zależnymi w podatkowej grupie kapitałowej do celów VAT mogą być osoby prawne (np. spółka akcyjna, spółka z o.o., spółka komandytowo-akcyjna), z wyjątkiem publicznych osób prawnych, które jednak mogą pełnić funkcję spółki

⁷ M.M. Hybka, *Determinanty wydajności fiskalnej podatku od wartości dodanej w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011, s. 97-98.

⁸ BFH – Urteil vom 22.11.2001 – BStBl. 2002, Teil II, s. 167.

⁹ K.M. Gellrich, J. Philippen, *Verkehrssteuern. Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer*, Gabler Verlag, Wiesbaden 2011, s. 80.

¹⁰ Nie można uznać, że powiązania pomiędzy spółkami mają charakter ekonomiczny, gdy spółka wiodąca jedynie przekazuje nieodpłatnie spółce zależnej materiały do produkcji. Zob. BFH – Urteil vom 20.08.2009 – BStBl. 2010, Teil II, s. 863.

¹¹ BFH – Urteil vom 03.04.2003 – BStBl. 2004, Teil II, s. 434.

¹² R. Weimann, F. Lang, *Umsatzsteuer – national und international*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2007, s. 102.

wiodącej, w sytuacji gdy prowadzą działalność gospodarczą¹³. Na pisemny wniosek spółki zależnej Federalny Urząd Centralny ds. Podatków (Bundeszentralamt für Steuern) przyznaje jej – stosownie do § 27a ustawy o podatku obrotowym – odrębny numer identyfikacyjny do celów VAT. Jest to konieczne wówczas, gdy spółka ta realizuje wewnątrzspółnotową dostawę towarów. W tej sytuacji zobowiązana jest ona także do składania informacji podsumowujących¹⁴.

Do przesłanek uzasadniających rozwiązanie podatkowej grupy kapitałowej należy przekształcenie spółki zależnej ze spółki kapitałowej w osobową lub jej sprzedaż. Wszczęcie postępowania upadłościowego nie powoduje utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową. Utrata tego statusu następuje natomiast w momencie przejścia zarządzania spółką zależną przez syndyka masy upadłościowej¹⁵.

4. Podatkowe grupy kapitałowe do celów VAT w Niemczech

Przepisy ustawy o podatku obrotowym w Niemczech nie przewidują możliwości rezygnacji z konsolidacji spółek powiązanych w podatkową grupę kapitałową. Grupy te powstają automatycznie, gdy spółka wiodąca i spółki zależne spełniają warunki określone w tej ustawie. Z danych tab. 1 wynika, że w latach 2002-2009 liczba podatkowych grup kapitałowych do celów VAT w Niemczech wzrosła o 36,6% i wynosiła w ostatnim badanym roku 26,8 tys. Jednak ich udział w łącznej liczbie płatników podatku od wartości dodanej był bardzo mały, gdyż nie przekraczał 0,9%. Pomimo tego rola tych grup w kreacji obrotu netto była bardzo duża i rosła w rozpatrywanych latach. Ich udział w obrocie netto wzrósł bowiem z 22,9% w 2002 roku do 26,2% w 2009 roku. Wynika to ze stosunkowo wysokiego przeciętnego rocznego obrotu netto na jedną podatkową grupę kapitałową, wahającego się od 46,2 mln euro w 2003 roku do 55,3 mln euro w 2008 roku. Należy przy tym dodać, że w rozpatrywanych latach przeciętny roczny obrót netto na jednego podatnika VAT w Niemczech nie przekraczał 2 mln euro.

W badanym okresie, z wyjątkiem 2007 roku, stale rosła liczba podatkowych grup kapitałowych do celów VAT. Z jednym wyjątkiem, stale rósł wówczas ich roczny obrót netto ogółem. Obrót ten obniżył się jedynie w 2009 roku o 9,7%, co było spowodowane najprawdopodobniej kryzysem gospodarczym. Generalnie pozycja podatkowych grup kapitałowych do celów VAT jest w niemieckiej gospodarce bardzo silna i nieco umocniła się w analizowanym okresie.

Liczba podatkowych grup kapitałowych do celów VAT jest silnie zróżnicowana według sekcji działalności gospodarczej. Z tabeli 2 wynika, że w 2009 roku najwięcej tych grup prowadziło działalność gospodarczą w sekcji przetwórstwa przemysłowego, sekcji usług związanych z obsługą nieruchomości oraz sekcji handlu hurtowe-

¹³ J. Kraeusel, *Das neue Umsatzsteuerrecht 2006*, Stoffuss-Verlag, Bonn 2006, s. 86.

¹⁴ Obowiązek ten reguluje § 18a ust. 1 ustawy o podatku obrotowym.

¹⁵ N. Herzig, *Organschaft*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2003, s. 346.

Tabela 1. Liczba podatkowych grup kapitałowych do celów VAT i ich obrót netto w latach 2002-2009

Rok	Podatkowe grupy kapitałowe			Obrót netto podatkowych grup kapitałowych		
	liczba	udział w łącznej liczbie podatników	dynamika liczby PGK (rok poprzedni = 100)	obrót netto (mln euro)	udział w obrocie netto ogółem	dynamika obrotu netto PGK (rok poprzedni = 100)
2002	19 659	0,67	109,8	973 184	22,88	104,1
2003	21 304	0,73	108,4	984 634	23,18	101,2
2004	22 960	0,78	107,8	1 075 167	24,73	109,2
2005	23 965	0,79	104,4	1 173 817	25,70	109,2
2006	25 079	0,81	104,6	1 239 678	25,15	105,6
2007	24 378	0,78	97,2	1 296 148	25,18	104,6
2008	25 751	0,81	105,6	1 423 468	26,30	109,8
2009	26 853	0,86	104,3	1 285 148	26,24	90,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer*, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2003, s. 15; 2005, s. 17; 2008, s. 23; 2009, s. 23; 2011, s. 24.

go i detalicznego, naprawy pojazdów samochodowych i motocykli. Na te trzy sekcje przypadało aż 60,5% wszystkich podatkowych grup kapitałowych do celów VAT.

Pierwsza i trzecia z tych sekcji miały również największy udział w obrocie netto wszystkich podatkowych grup kapitałowych do celów VAT. W 2009 roku wynosił on 70,2%. Na sekcję przetwórstwa przemysłowego przypadało wówczas aż 76,5% wewnątrzspółnotowego nabycia towarów przez wszystkie podatkowe grupy kapitałowe. Należące do tej sekcji grupy kapitałowe specjalizują się bowiem w zakresie eksportu i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. Dlatego charakteryzują się wysokim udziałem podatku naliczonego w podatku należnym. Z tej przyczyny – pomimo wysokich obrotów – relatywnie niski jest ich udział w podatku do zapłaty. Stosunkowo wysoki jest natomiast udział w podatku do zapłaty podatkowych grup kapitałowych takich sekcji gospodarki, jak: handel hurtowy i detaliczny, naprawa pojazdów samochodowych i motocykli, wytwarzanie oraz zaopatrzenie w energię, usługi finansowe i ubezpieczeniowe. W 2009 roku wyniósł on aż 55,5%.

Analizę liczby podatkowych grup kapitałowych, ich obrotu netto i podatku do zapłaty można przeprowadzić również według działów gospodarki narodowej. Z rysunku 1 wynika, że około 68,4% obrotu netto wszystkich podatkowych grup kapitałowych przypadało na 12 z 88 działów. Najwyższy przeciętny roczny obrót netto na jedną podatkową grupę kapitałową do celów VAT uzyskiwano w dziale wytwarzania i przetwarzania koksu i produktów rafinacji ropy naftowej, produkcji środków transportu, wytwarzania i zaopatrzenia w energię elektryczną. Znaczny udział handlu hurtowego w obrocie netto wszystkich podatkowych grup kapitałowych wynikał z ich liczebności. Relatywnie niski, w porównaniu z wcześniej wymienionymi działami-

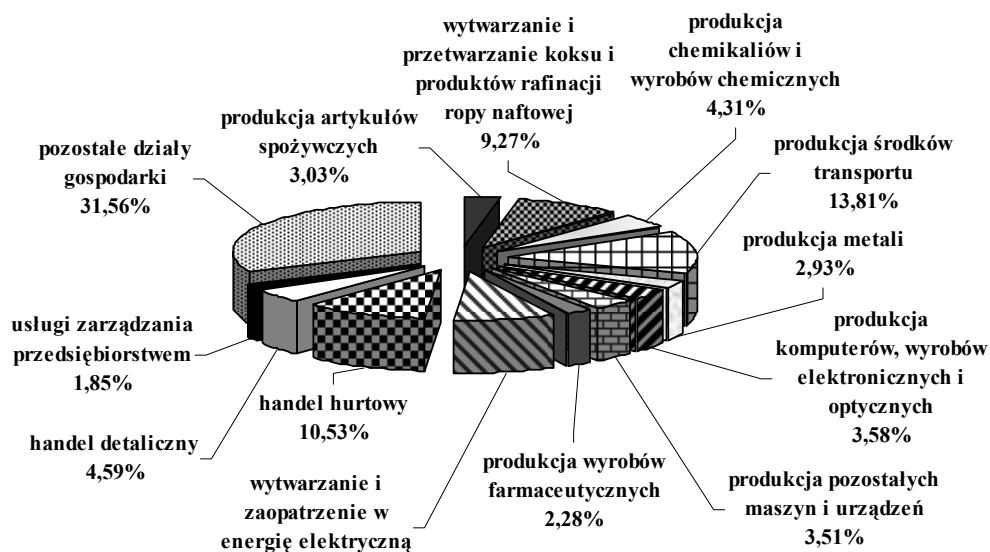
Tabela 2. Liczba podatkowych grup kapitałowych dla celów VAT, ich obrót netto, wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i podatek do zapłaty według sekcji działalności gospodarczej w 2009 roku

Sekcja działalności gospodarczej	Liczba PGK	Obrót netto (mln euro)	Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (mln euro)	Podatek do zapłaty (mln euro)
Rolnictwo, leśnictwo, łowiectwo i rybołówstwo	398	2448	150	- 36
Górnictwo i wydobywanie kopalin	72	5850	116	- 96
Przetwórstwo przemysłowe	5815	677 960	85 043	2478
Wytwarzanie oraz zaopatrzenie w energię	217	123 062	595	4048
Wytwarzanie oraz zaopatrzenie w wodę, odprowadzanie ścieków, utylizacja odpadów, usługi związane z rekultywacją środowiska	203	5691	183	188
Budownictwo	3595	25 000	322	1445
Handel hurtowy i detaliczny, naprawa pojazdów samochodowych i motocykli	4974	223 992	18 633	5726
Transport i gospodarka magazynowa	919	50 216	956	897
Usługi związane z zakwaterowaniem i usługi gastronomiczne	426	2841	22	232
Usługi w zakresie informacji i komunikacji	512	24 551	676	1330
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe	453	42 890	943	3229
Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości	5457	24 146	598	800
Usługi profesjonalne, naukowe i techniczne	1467	34 113	2651	2033
Pozostałe usługi związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	1160	14 663	156	799
Edukacja	82	671	2	16
Usługi w zakresie opieki zdrowotnej i pomocy społecznej	367	17 394	65	75
Usługi kulturalne, rozrywkowe, sportowe i rekreacyjne	200	4356	6	79
Pozostałe usługi	536	5304	66	179
Razem	26 853	1 285 148	111 183	23 422

Źródło: *Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer*, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2011, s. 45.

mi, był bowiem przeciętny obrót netto na jedną grupę kapitałową zajmującą się tym handlem.

Pomimo wysokiego obrotu netto podatkowych grup kapitałowych działu produkcji środków transportu uzyskują one systematycznie wysokie zwroty podatku od wartości dodanej. Charakteryzują się bowiem wysokim udziałem eksportu i we-



Rys. 1. Struktura obrotu netto podatkowych grup kapitałowych dla celów VAT według działów działalności gospodarczej w 2009 roku

Źródło: *Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer*, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2011, s. 45.

wnątrzwspólnotowej dostawy towarów w obrocie netto. W 2009 roku uzyskały one zwrot podatku na kwotę prawie 4 mld euro. Zwroty podatku VAT otrzymują również podatkowe grupy kapitałowe należące do takich działów niemieckiej gospodarki, jak: produkcja komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych, produkcja pozostałych maszyn i urządzeń, produkcja chemikaliów i wyrobów chemicznych, produkcja artykułów spożywczych, produkcja wyrobów farmaceutycznych. Działy te stanowią tradycyjne dziedziny niemieckiej specjalizacji eksportowej¹⁶. Wysokim podatkiem do zapłaty charakteryzują się natomiast podatkowe grupy kapitałowe należące do takich działów gospodarki, jak: wytwarzanie i przetwarzanie koksu i produktów rafinacji ropy naftowej, wytwarzanie i zaopatrzenie w energię elektryczną oraz handel hurtowy.

5. Podsumowanie

W literaturze przedmiotu podatkowe grupy kapitałowe do celów VAT są niekiedy postrzegane jako instrument międzynarodowej konkurencji podatkowej między państwami. Korporacje międzynarodowe uwzględniają bowiem obowiązujące w tym zakresie przepisy przy podejmowaniu decyzji o miejscu lokalizacji spółek córek.

¹⁶ *Import und Export nach Waren*, Bundeszentrale für Politische Bildung, Bonn 2011, s. 4.

Nadmierna swoboda państw członkowskich w zakresie opodatkowania ściśle ze sobą powiązanych jednostek podatkiem od wartości dodanej może więc zakłócać funkcjonowanie wspólnego rynku.

Niemieckie rozwiązanie w zakresie opodatkowania podatkowych grup kapitałowych podatkiem od wartości dodanej jest nietypowe. Powiązaniem ze sobą spółkom kapitałowym nie przysługuje bowiem prawo wyboru konsolidacji do celów VAT, niemożliwa jest więc, inaczej niż w większości pozostałych państw członkowskich, które zaimplementowały art. 11 Dyrektywy 2006/112/WE, ocena jej popularności wśród przedsiębiorców. Szczegółowa analiza niemieckich przepisów prawnych pozwala jednak wyciągnąć wnioski, które mogą być przydatne w procesie harmonizacji opodatkowania powiązanych ze sobą jednostek podatkiem od wartości dodanej. Podstawowym mankamentem zaimplementowanego w Niemczech rozwiązania wydaje się być mało precyzyjne zdefiniowanie podatkowej grupy kapitałowej do celów VAT na gruncie ustawy o podatku obrotowym. Skutkuje to rozbudowanym orzecznictwem Federalnego Sadu Finansowego. Jego wyroki wskazują co prawda kierunek wykładni prawa podatkowego, dotyczą jednak indywidualnych przypadków, dlatego w ograniczonym stopniu mogą być zastosowane w celu określenia zakresu spółek podlegających konsolidacji do celów opodatkowania VAT.

Literatura

- BFH – Urteil vom 22.11.2001 – BStBl. 2002, Teil II, s. 167.
BFH – Urteil vom 03.04.2003 – BStBl. 2004, Teil II, s. 434.
BFH – Urteil vom 20.08.2009 – BStBl. 2010, Teil II, s. 863.
Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE nr L 347 z 11.12.2006.
Dyrektywa VAT 2006/112/WE, red. J. Martini, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2009.
Import und Export nach Waren, Bundeszentrale für Politische Bildung, Bonn 2011.
Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2003.
Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2005.
Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2008.
Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2009.
Finanzen und Steuern – Umsatzsteuer, Statistisches Bundesamt Deutschland, Wiesbaden 2011.
Gellrich K. M., Philippen J., *Verkehrssteuern. Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer*, Gabler Verlag, Wiesbaden 2011.
Herzig N., *Organschaft*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2003.
Hybka M.M., *Determinanty wydajności fiskalnej podatku od wartości dodanej w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2011.
Krausel J., *Das neue Umsatzsteuerrecht 2006*, Stollfuss-Verlag, Bonn 2006.
Maisto G., *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 2008.
Pffferling M., *Organschaft im Steuerrecht*, GRIN Verlag, Norderstedt 2007.
Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592).

Weimann R., Lang F., *Umsatzsteuer – national und international*, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2007.

Vyncke K., *VAT grouping in the European Union: purposes, possibilities and limitations*, „International VAT Monitor” 2007, no. 4.

VAT GROUPING IN THE PROVISIONS OF THE TURNOVER TAX LAW IN GERMANY

Summary: The article contains a review of VAT grouping conditions in Germany. The author describes advantages of fiscal consolidation for VAT purposes from the enterprises' point of view and evaluates the importance of capital groups in German economy. This evaluation is based on the analysis of their number, turnover, intra-community transactions and tax to be paid or refunded.

Keywords: holding company tax, VAT, Germany.