**GRUPY VAT**

**– propozycje i kierunki zmian -**

## Art. 15a ustawy o VAT[[1]](#footnote-1) - istota grupy VAT

Proponowana zmiana przewiduje możliwość uzyskania statusu podatnika podatku od towarów i usług przez grupę podatników ściśle powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

Regulacja ta implementuje do krajowego porządku prawnego art. 11 dyrektywy 2006/112/WE. Głównym skutkiem wprowadzenia systemu grupowego rozliczania VAT, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE jest umożliwienie traktowania podmiotów, którzy są ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, nie jako odrębnych podatników VAT, lecz jako jednego podatnika. Innymi słowy, pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega połączeniu w jednego nowego podatnika do celów VAT.

Grupę VAT można opisać jako prawną formę współdziałania do celów VAT. Jako szczególny rodzaj podatnika istnieje ona tylko do celów VAT. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną to utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie (na gruncie ustawy o 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 podatnika VAT – grupy VAT.

Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy tworzący podatkową grupę kapitałową mający siedzibę na terytorium kraju. Grupę VAT mogą również utworzyć podmioty, które tworzą PGK wraz z oddziałami podmiotów mających siedzibę poza terytorium kraju w zakresie w jakim stanowią stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

W konsekwencji oparcia instytucji grupy VAT zasadniczo o podmioty tworzące podatkową grupę kapitałową zdefiniowaną w ustawie CIT, żeby uzyskać status podatnika w podatku od towarów i usług, w pierwszej kolejności należy spełnić warunki dla uzyskania statusu podatnika w CIT przewidziane dla PGK a następnie spełnić warunki przewidziane w ustawie o VAT.

Podkreślić należy, że warunki umożliwiające tworzenie grup VAT znajdujące się w dodawanych do ustawy o VAT regulacjach oraz możliwość dołączania do grupy VAT oddziałów podmiotów zagranicznych są elementami konstrukcji wprowadzanej instytucji grup VAT, które wynikają z regulacji Dyrektywy VAT i były istotnym elementem konsultacji z Komitetem ds. VAT. Podczas prowadzonych konsultacji Komitet ds. VAT wskazywał na konieczność ujęcia w regulacjach ustawy o VAT zarówno warunków dotyczących powiązań jak i ich definicji oraz umożliwienia wchodzenia w skład grup VAT również oddziałom podmiotów mających siedzibę poza terytorium kraju.

Dodatkowe warunki w ustawie o VAT zostały szczegółowo rozwinięte w projektowanym art. 15a ust. 3-5 stanowiąc w tym zakresie implementację założeń przewidzianych w Dyrektywie VAT z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku interpretacyjnego TSUE w przedmiotowym zakresie.

Jako pierwsze należy wymienić powiązania finansowe, które zostały określone jako posiadanie przez jeden z podmiotów tworzących grupę VAT bezpośredniego 75% udziału w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych podmiotów.

Następnym zagadnieniem warunkującym możliwość powstania grupy VAT jest istnienie powiązań o charakterze ekonomicznym. Należy rozumieć przez to nie tylko taki sam charakter głównej działalności członków grupy, ale także uzupełnianie się i współzależność prowadzonej działalności czy też prowadzenie działalności w całości lub w dużej mierze wykorzystywanej przez członków grupy. Wyklucza to sztuczne struktury podmiotów pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego z możliwości uznania za jednego podatnika. Jeżeli podmioty, których działalność gospodarcza byłaby całkowicie niezwiązana mogłyby utworzyć grupę VAT, nie zaistniałby wymóg powiązań ekonomicznych określony w artykule 11 Dyrektywy VAT.

Jeśli chodzi o pierwszy wariant, powiązanie ekonomiczne należy uznać za istniejące, jeśli działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju, nawet jeżeli ich działania są prowadzone w różnych sektorach gospodarki.

Komplementarna lub wzajemna działalność członków, może natomiast obejmować przypadki, gdy towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków (np. firma produkująca części samochodowe dla producenta samochodów); oraz przypadki, w których towary lub usługi są konsumowane wspólnie (np. członek grupy VAT dostarczający usługi posprzedażowe produktów klientom, którzy zakupili produkty od innego członka).

Ostatni wariant, który odnosi się do działalności członków grupy VAT, którzy całkowicie lub częściowo działają na korzyść innych członków, może obejmować przypadki, w których podmiot bezpośrednio dostarcza towary lub usługi innemu członkowi, nawet jeśli działalność tego ostatniego nie jest koniecznie zależna od tych dostaw lub usług (np. usługi wsparcia administracyjnego).

Ostatnim elementem powiązań pozostają te o charakterze organizacyjnym. Całkowicie lub częściowo dzielone struktury zarządzania skutkują podejmowaniem decyzji w grupie VAT przez jeden podmiot, który zapewnia strategiczne przywództwo dla całej grupy VAT będącej już w rozumieniu VAT pojedynczym podatnikiem. Obecność takiego podmiotu zarządzającego w całej grupie VAT można ustalić na podstawie jego miejsca w hierarchii (np. dzielone kierownictwo najwyższego szczebla) lub rodzaju działań o których ma prawo decydować (np. wspólnego zarządzania sprawami prawnymi lub zagadnieniami finansowymi). Podmiot taki powinien być w stanie narzucić swoją wolę innym członkom grupy VAT podlegającym jakiejś formie nadzoru i rozliczalności.

Powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne muszą istnieć w trakcie zawiązywania grupy VAT oraz nieprzerwanie przez okres na jaki powstała.

Podczas całego okresu istnienia grupy VAT zachodzić muszą wszystkie trzy typy powiązań. Należy mieć na względzie, że grupa VAT jest specjalnym rodzajem podatnika, który powstaje w oparciu o wyjątkowe podstawy obwarowane ściśle określonymi warunkami, co można osiągnąć przez łączne spełnienie powyższych wymogów. Łączne spełnienie warunków stwarza dodatkową gwarancję, ze w ramach działalności grup VAT nie będą popełniane nadużycia, ponieważ zapewnia ono wykluczenie sztucznych struktur pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego.

### Propozycja regulacji:

x) po art. 15 dodaje się art. 15a w brzmieniu:

„Art. 15a. 1. Podatnikiem, o którym mowa w art. 15, może być również grupa podatników ściśle powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, która spełni warunki określone w ust. 2-8, zwana dalej "grupą VAT".

2. Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy tworzący podatkową grupę kapitałową mający siedzibę na terytorium kraju. Grupę VAT mogą również utworzyć podmioty, o których mowa w zdaniu pierwszym wraz z oddziałami podmiotów mających siedzibę poza terytorium kraju w zakresie w jakim stanowią stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju.

3. Podatników uważa się za powiązanych finansowo jeśli jeden z podmiotów tworzących grupę VAT posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych podmiotów.

4. Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, gdy:

1) główna działalność członków grupy ma taki sam charakter, lub

2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy uzupełniają się nawzajem i są współzależne, lub

3) jeden z członków grupy prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy.

5. Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, gdy:

1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub

2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

6. Powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne, o których mowa w ust. 1 i ust. 3-5, muszą istnieć w trakcie zawiązywania grupy VAT oraz nieprzerwanie przez okres na jaki powstała.”

## Art. 15a, 96 i 96b ustawy o VAT – powstanie grupy VAT

Grupa VAT jako podatnik musi wypełniać określone obowiązki stąd w projekcie wskazano, kto konkretnie będzie odpowiedzialny za ich wypełnianie. Przewidziano w tym zakresie, że członkowie grupy VAT wyznaczają spośród siebie przedstawiciela grupy VAT, który reprezentuje grupę VAT w zakresie obowiązków wynikających z ustawy o VAT, Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. W założeniu funkcję taką najczęściej zapewne pełnić będzie spółka dominująca w funkcjonującym równolegle PGK.

W celu utworzenia grupy VAT grupa podatników zawiera w formie pisemnej umowę o jej utworzeniu. Umowa ta:

* wskazuje nazwę podatnika zawierającą dodatkowe oznaczenie „grupa VAT” lub „GV”;
* wskazuje podmioty tworzące grupę VAT oraz wysokość ich kapitału zakładowego;
* wskazuje, który z podmiotów będzie przedstawicielem grupy VAT;
* informuje o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym podmiotów tworzących grupę VAT, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych podmiotów;
* określa czas trwania umowy równoznaczny terminowi na jaki zawarto umowę o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez podmioty, które utworzyły grupę VAT – przekłada się to na konieczność podejmowania decyzji o wspólnym rozliczeniu w ramach grupy VAT już na etapie tworzenia PGK, gdyż grupa VAT może zostać utworzona tylko na ten sam okres na jaki podmioty ją tworzące utworzyły PGK.

Umowa w celu rejestracji grupy VAT jako podatnika musi zostać załączona przez przedstawiciela grupy VAT do zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy o VAT. Właściwym dla rejestracji i opodatkowania podatkiem grupy VAT jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatkowej grupy kapitałowej złożonej z podmiotów, które utworzyły grupę VAT w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Grupa VAT staje się podatnikiem po spełnieniu przesłanek określonych w projektowanym art. 15a ust. 1-8. W przypadku, gdy warunki te nie zostaną spełnione naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, zawiadamiając o tym fakcie przedstawiciela grupy VAT.

Uwzględniając informacje uzyskane na etapie rejestracji grupy VAT, naczelnik urzędu skarbowego działając z urzędu wykreśla z rejestru jako podatnika VAT podmiot, który wszedł w skład tej grupy. Zgodnie z art. 96b ust. 3 pkt 12 ustawy o VAT na wykazie podatników w pozycji podstawa prawna wykreślenia wskazany zostanie art. 96 ust. 7ba - czyli wykreślenie z uwagi na wejście do grupy VAT.

W przypadku, wykreślenia z rejestru VAT w związku z powstaniem grupy VAT dane podmiotu tworzącego grupę VAT, o których mowa w art. 96b ust. 3 pkt 13 ustawy o VAT, zostają uwidocznione w wykazie jako dane tej grupy. Wskazane dane dotyczą rachunków bankowych i ich uwidocznienie w wykazie podatników jako dane grupy ma zapewnić dalszą możliwość weryfikacji prawidłowości rachunku przez podatników i nie wpływa na potrzebę zmiany posiadacza rachunku, gdyż tym nadal pozostanie podmiot, który wszedł w skład grupy VAT. Poza podatkiem VAT podmioty tworzące grupę VAT dalej funkcjonują odrębnie.

### Propozycja regulacji:

x) po art. 15 dodaje się art. 15a w brzmieniu:

„7. Członkowie grupy VAT wyznaczają spośród siebie przedstawiciela, który reprezentuje grupę VAT w zakresie obowiązków wynikających z ustawy, Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, zwany dalej "przedstawicielem grupy VAT".

8. Dla celu wskazanego w ust. 1 grupa podatników zawiera w formie pisemnej umowę o utworzeniu grupy VAT, zwaną dalej „umową” w której:

1) wskazuje nazwę podatnika zawierającą dodatkowe oznaczenie „grupa VAT” lub „GV”;

2) wskazuje podmioty tworzące grupę VAT oraz wysokość ich kapitału zakładowego;

3) wskazuje, który z podmiotów będzie przedstawicielem grupy VAT;

4) informuje o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym podmiotów tworzących grupę VAT, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych podmiotów;

5) określa czas trwania umowy równoznaczny terminowi na jaki zawarto umowę o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej tworzonej przez podmioty, które utworzyły grupę VAT.

9. W celu rejestracji grupy VAT jako podatnika przedstawiciel grupy VAT załącza do zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 umowę wskazaną w ust. 8.

10. Właściwym dla rejestracji i opodatkowania podatkiem grupy VAT jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatkowej grupy kapitałowej złożonej z podmiotów, które utworzyły grupę VAT w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.”

x) w art. 96:

a) po ust. 4c dodaje się ust. 4d w brzmieniu:

„4d. Naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeżeli nie są spełnione warunki o których mowa w art. 15a ust. 1-8. W przypadku o którym mowa w zdaniu pierwszym naczelnik urzędu skarbowego zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT.”,

b) po ust. 7b dodaje się ust. 7ba w brzmieniu:

„7ba. Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu z rejestru jako podatnika VAT podmiot, który wszedł w skład grupy VAT.”,

x) w art. 96b po ust. 3a dodaje się ust. 3b w brzmieniu:

„3b. W przypadku, o którym mowa w art. 96 ust. 7ba dane podmiotu tworzącego grupę VAT, o których mowa w ust. 3 pkt 13, zostają uwidocznione w wykazie jako dane tej grupy.”.

## Art. 15a i 96 ustawy o VAT – zakończenie lub przedłużenie funkcjonowania

W celu umożliwienia organom podatkowym monitorowania sytuacji grupy VAT przedstawiciel grupy VAT został zobowiązany do zgłaszania naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika podatku w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

Projekt przewiduje, że do przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT wymagane jest zawarcie nowej umowy podlegającej zgłoszeniu do właściwego naczelnika urzędu skarbowego na 30 dni przed wygaśnięciem poprzedniej umowy oraz dalsze spełnianie przez podmioty tworzące grupę przesłanek, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie.

Grupa VAT traci status podatnika w przypadku, gdy przestanie spełniać warunki, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie (wynikające z ust. 1-5) lub upłynie termin na jaki została zawarta umowa o jej utworzeniu. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, jest dniem, w którym następuje utrata przez grupę VAT statusu podatnika.

Utrata przez grupę VAT statusu podatnika pozostawia obowiązek złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy w którym doszło do utraty tego statusu. Ostatnia deklaracja grupy VAT może jako wynik rozliczenia wskazywać kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, wyższą od kwoty podatku należnego. Uwzględniając, że na tym etapie nie ma już grupy VAT występująca w tym przypadku nadwyżka podatku naliczonego nad należnym podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT. W przypadku gdy przedstawicielem grupy zostałby ustanowiony oddział podmiotu mającego siedzibę poza terytorium kraju powyższy zwrot lub odliczenie nastąpią na rzecz podmiotu mającego siedzibę poza terytorium kraju, którego część stanowi ten oddział. Należy mieć bowiem na względzie, że oddział po ustaniu grupy VAT ponownie będzie traktowany z perspektywy VAT jako całość z podmiotem mającym siedzibę poza terytorium kraju jak miało to miejsce przed powstaniem grupy VAT.

Przedstawiciel grupy VAT jest zobowiązany do wypełniania obowiązków spoczywających na grupie VAT w tym do składania deklaracji. W sytuacji gdy po utracie bytu przez grupę VAT wystąpiłaby potrzeba skorygowania jej rozliczeń czynności tej konsekwentnie może dokonać przedstawiciel grupy VAT.

W celu zabezpieczenia interesów państwa przewidziano, że podmioty wchodzące w skład grup VAT są solidarnie odpowiedzialnymi za jej zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług należnego za okres obowiązywania umowy. Dochodzenie należności za zobowiązania grupy VAT od podmiotów wchodzących w jej skład możliwe będzie także po utracie statusu podatnika przez grupę VAT.

Działając z urzędu naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru jako podatnika VAT grupę VAT, która utraciła status podatnika VAT, zawiadamiając o tym przedstawiciela grupy VAT.

W celu ułatwienia powrotu podmiotów do rejestru VAT w przypadku utraty przez grupę VAT statusu podatnika, naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podmiotów ją tworzących ze statusem takim, jaki posiadały przed dniem wykreślenia bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, o ile nie zachodzą przesłanki do wykreślenia tego podmiotu z rejestru.

### Propozycja regulacji:

x) po art. 15 dodaje się art. 15a w brzmieniu:

„11. Przedstawiciel grupy VAT obowiązany jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika podatku w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.

12. Do przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT wymagane jest zawarcie nowej umowy o której mowa w ust. 8, podlegającej zgłoszeniu do właściwego naczelnika urzędu skarbowego na 30 dni przed wygaśnięciem poprzedniej umowy oraz dalsze spełnianie przez podmioty tworzące grupę przesłanek, o których mowa w ust. 1-5.

13. Grupa VAT traci status podatnika w przypadku, gdy przestanie spełniać warunki, o których mowa w ust. 1-5 lub upłynie termin na jaki została zawarta umowa, o której mowa w ust. 8. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, jest dniem, w którym następuje utrata przez grupę VAT statusu podatnika.

14. W przypadku, o którym mowa w ust. 13, grupa VAT jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy w którym utraciła status podatnika.

15. W przypadku wystąpienia, w deklaracji o której mowa w ust. 14, kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 87 ust. 1, kwota ta podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT.

(…)

25. Przedstawiciel grupy VAT, począwszy od dnia w którym grupa VAT utraciła status podatnika, może dokonać korekt rozliczeń podatku w odniesieniu do rozliczeń grupy VAT za okresy rozliczeniowe upływające przed dniem w którym grupa ta utraciła status podatnika, na zasadach przewidzianych w przepisach niniejszej ustawy, Ordynacji podatkowej oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

26. Podmioty tworzące grupę VAT odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług należnego za okres jej funkcjonowania.

27. Przepis ust. 26 stosuje się również do podmiotów, które tworzyły grupę VAT, po utracie statusu podatnika przez grupę VAT.”

x) w art. 96:

b) po ust. 7ba dodaje się ust. 7bb w brzmieniu:

„7bb. Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu z rejestru jako podatnika VAT grupę VAT, która utraciła status podatnika. W przypadku o którym mowa w zdaniu pierwszym naczelnik urzędu skarbowego zawiadamia o wykreśleniu przedstawiciela grupy VAT.”,

c) po ust. 9j dodaje się ust. 9k w brzmieniu:

„9k. W momencie wykreślenia z rejestru grupy VAT naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podmiotu, o którym mowa w ust. 7ba, w przypadku o którym mowa w ust. 7bb, jako podatnika VAT ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, o ile nie zachodzą przesłanki do wykreślenia tego podmiotu z rejestru.”

## Art. 15a ustawy o VAT – zasady rozliczania podatku

Fundamentalny charakter dla funkcjonowania grup VAT ma regulacja przewidująca, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmioty należące do tej grupy nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu. Oznacza to neutralność podatkową wewnątrz grupy VAT. Wiąże się to z obopólnymi korzyściami zarówno dla podmiotów wchodzących w skład grupy VAT jak i dla administracji podatkowej. Takie korzyści to m.in. mniej dokumentów do analizy dzięki mniejszej liczbie plików JPK\_VAT zawierających w sobie deklarację VAT i ewidencję, brak analizy odliczenia VAT wewnątrz grupy i brak faktur wewnętrznych w ramach grupy (wystarczy wystawienie np. noty księgowej). Jest to szczególnie korzystne dla podmiotów, które w ogóle nie odliczają VAT naliczonego lub odliczają VAT naliczony w części. Zaletą zawiązania grupy VAT jest jej korzystny wpływ na płynność finansową należących do niej podmiotów. Ponadto dla obrotów wewnątrzgrupowych wyłączone zostaje stosowanie mechanizmu podzielonej płatności.

Konsekwencją bytu grupy VAT jest uznanie, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmiot należący do tej grupy w stosunku do podmiotu do niej nienależącego uważa się za dokonane przez tę grupę. Zasada ta funkcjonuje również w drugą stronę co oznacza, że dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz podmiotu należącego do grupy VAT przez podmiot do niej nienależący uważa się za dokonane na rzecz tej grupy.

Podobnie dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział tworzący grupę VAT na rzecz swojego miejsca siedziby działalności gospodarczej lub swojego oddziału położonych poza terytorium kraju uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy. Natomiast dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału tworzącego grupę VAT przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej lub jego oddział położonych poza terytorium kraju uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału tworzącego grupę VAT, założoną w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej lub jego oddział położonych na terytorium kraju uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT założonej w innym państwie członkowskim przez podmiot spoza tej grupy. Dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział tworzący grupę VAT założoną w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na rzecz jego miejsca siedziby działalności gospodarczej lub jego oddziału położonych na terytorium kraju uważa się za wykonane przez grupę VAT założoną w innym państwie członkowskim na rzecz podmiotu spoza tej grupy. Regulacje powyższe realizują tezy zawarte w orzeczeniu TSUE z dnia 17 września 2014, sygn. C-7/13 Skandia America Corp.

Dla celów kontrolnych przewidziano obowiązek ewidencjonowania w formie elektronicznej czynności wewnątrz grupy VAT. Ewidencja ta ma charakter uproszczony obejmując następujące dane: nazwę i NIP nabywcy, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług oraz kwotę należności ogółem. Ewidencja będzie składana organowi podatkowemu na żądanie.

W zakresie przejścia do wspólnych rozliczeń grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy, w którym funkcjonuje uwzględnia kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, nierozliczone przez podmioty tworzące tę grupę w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazane, w deklaracjach składanych za ostatni okres rozliczeniowy przed wejściem do grupy VAT.

### Propozycja regulacji:

x) po art. 15 dodaje się art. 15a w brzmieniu:

„16. Dostawy towarów i świadczenie usług przez podmiot tworzący grupę VAT na rzecz innego podmiotu tworzącego tę samą grupę nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu.

17. Dostawy towarów i świadczenie usług przez podmiot tworzący grupę VAT w stosunku do podmiotu spoza tej grupy uważa się za dokonane przez tę grupę.

18. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz podmiotu tworzącego grupę VAT przez podmiot spoza tej grupy uważa się za dokonane na rzecz tej grupy.

19. Dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział tworzący grupę VAT na rzecz swojego miejsca siedziby działalności gospodarczej lub swojego oddziału położonych poza terytorium kraju uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.

20. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału tworzącego grupę VAT przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej lub jego oddział położony poza terytorium kraju uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy.

21. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału tworzącego grupę VAT, założoną w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej lub jego oddział położonych na terytorium kraju uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT założonej w innym państwie członkowskim przez podmiot spoza tej grupy.

22. Dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział tworzący grupę VAT założoną w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na rzecz jego miejsca siedziby działalności gospodarczej lub jego oddziału położonych na terytorium kraju uważa się za wykonane przez grupę VAT założoną w innym państwie członkowskim na rzecz podmiotu spoza tej grupy.

23. Podmioty tworzące grupę VAT, prowadzą w formie elektronicznej ewidencję czynności, o których mowa w ust. 16. Ewidencja, o której mowa w zdaniu pierwszym, jest przekazywana organom podatkowym na ich żądanie i zawiera następujące informacje:

1) nazwę i NIP nabywcy;

2) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi;

3) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;

4) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;

5) kwotę należności ogółem.

24. Grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy uwzględnia kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, nierozliczone przez podmioty tworzące tę grupę w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazane, w deklaracjach składanych za ostatni okres rozliczeniowy przed wejściem do grupy VAT.”

## Art. 86, 90, 90a i 91 ustawy o VAT – odliczenie podatku naliczonego

Wprowadzenie konstrukcji grup VAT oznacza dla podatników stosujących to rozwiązanie szereg ułatwień związanych z kalkulacją i odliczeniem podatku naliczonego.

Prawo do odliczenia VAT grupy ustala się bowiem z uwzględnieniem czynności wykonywanych przez wszystkie podmioty należące do grupy na rzecz podmiotów spoza tej grupy. Dla ustalenia prawa do odliczenia nie są natomiast brane pod uwagę czynności realizowane pomiędzy członkami grupy VAT.

Stworzenie grupy VAT i możliwość wspólnego rozliczania podatku jest rozwiązaniem szczególnie korzystnym z perspektywy grup kapitałowych, które prowadzą działalność zasadniczo zwolnioną z podatku VAT, ponosząc przy tym wysokie koszty nabycia towarów i usług opodatkowanych. Przykładowo, dla sektora finansowego, który ze względu na brak prawa do odliczenia podatku ponosi znaczący ekonomiczny ciężar podatku VAT, stworzenie grupy VAT będzie rozwiązaniem przynoszącym realne oszczędności związane np. z brakiem konieczności opodatkowywania VAT usług i towarów nabywanych od podmiotów z tej samej grupy VAT – którego nie można było do tej pory odliczyć. Korzystanie z konstrukcji grup VAT może zatem ograniczyć wartość VAT, który nie mógł być odliczony i stawał się realnym kosztem tej działalności – zakup od członka grupy odbędzie się bez opodatkowania VAT.

Odliczenie naliczonego VAT daje natomiast istotną możliwość pomniejszenia kwoty podatku wpłacanej do urzędu skarbowego. Podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Zatem zakup towarów lub usług z przeznaczeniem na wykorzystanie ich do świadczenia usług (lub dostaw towarów) zwolnionych z VAT nie daje prawa do odliczenia podatku. Prawo do odliczenia powstaje, gdy zakupy przeznaczone są do działalności opodatkowanej VAT.

W przypadku podmiotów wykonujących obok działalności opodatkowanej również czynności zwolnione – mogą wystąpić zakupy, które są związane wyłącznie z działalnością zwolnioną, zakupy mieszane - dotyczące jednocześnie działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT oraz zakupy związane wyłącznie z działalnością opodatkowaną. Podatnik musi ocenić i przyporządkować zakupy do poszczególnych grup – tak aby skorzystać z prawa do odliczenia w prawidłowym zakresie.

Gdy nie można odrębnie określić kwot podatku do odliczenia, podatnik powinien odliczyć VAT według proporcji sprzedaży, ustalonej zgodnie z zasadami określonymi w art. 90 ustawy o VAT. Zasady te będą dotyczyły również podatników funkcjonujących w ramach grup VAT – w których często mogą występować właśnie zakupy o charakterze mieszanym.

Dla określenia jak najdokładniejszej kwoty podatku naliczonego do odliczenia w przypadku grup VAT zaproponowano dodatkowe rozwiązania umożliwiające w jak najdokładniejszy sposób ustalenia tych wartości. Przyjęte rozwiązania odnoszą się zarówno do okresu istnienia grupy jak i okresu bezpośrednio następującego po jej likwidacji.

### Propozycja regulacji:

x) w art. 90 po ust. 10b dodaje się ustępy 10c–10h w brzmieniu

„10c. W przypadku grupy VAT, w roku w którym ta grupa uzyskała status podatnika, proporcję, o której mowa w ust. 2, przyjmuje się odrębnie dla każdego z podmiotów ją tworzących w wartości ustalonej przez te podmioty na moment wejścia do tej grupy. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a i 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio.

10d. W przypadku grupy VAT, począwszy od roku po upływie okresu, o którym mowa w ust. 10c, proporcję, o której mowa w ust. 2. ustala się odrębnie dla każdego z podmiotów ją tworzących. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a i 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio.

10e. W przypadku, gdy grupa VAT dokonuje nabyć towarów lub usług, które są wykorzystywane przez tą grupę do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje oraz nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy, grupa ta jest obowiązana do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z tymi czynnościami, w stosunku do których przysługuje jej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w sposób określony w ust. 1. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w zdaniu pierwszym, grupa VAT jest obowiązana do ustalenia proporcji, o której mowa w ust. 2. Proporcja, o której mowa w zdaniu drugim jest przyjmowana szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a i 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio.

10f. W przypadku podatnika, dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k, proporcja, o której mowa w ust. 2, ustalona dla niego odrębnie przed utratą statusu podatnika przez grupę VAT nie ulega zmianie do końca roku, w którym ta grupa utraciła status podatnika. Przepisy art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio dla każdego z podmiotów, które wchodziły w skład grupy VAT. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym przepisów ust. 8 i 9 nie stosuje się.

10g. W przypadku gdy podatnik dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu dla ustalenia proporcji, o której mowa w ust. 10f byłaby niereprezentatywna, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

10h. Przez obrót, o którym mowa w ust. 3 osiągnięty przez podatnika, który był w poprzednim roku podatkowym podmiotem tworzącym grupę VAT i dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie zgodnie z art. 96 ust. 9k, rozumie się:

1) obrót jaki można przyporządkować dla tego podatnika za okres, w którym był podmiotem tworzącym grupę VAT oraz

2) obrót osiągnięty przez tego podatnika po utracie statusu podatnika VAT przez grupę VAT.”

Wprowadzane zasady dotyczące grup VAT w zakresie ustalania proporcji VAT znajdą również odpowiednie stosowanie w odniesieniu do tzw. prewspółczynnika VAT – dla wydatków związanych z działalnością gospodarczą oraz łącznie z czynnościami wykonywanymi poza tą działalnością.

### Propozycja regulacji:

x) w art. 86 w ust. 2g wyrazy „art. 90 ust. 5, 6, 9a i 10” zastępuje się wyrazami „art. 90 ust. 5, 6, 9a, 10 i 10c-10h”

Zmiany proponowane w art. 90a i art. 91 ustawy o VAT mają charakter techniczny w celu doprecyzowania ustawy pod kątem wprowadzanych zmian w art. 90 ustawy o VAT i wskazują, że do urealnienia współczynnika proporcji w okresie trwania grupy stosuje się przepisy takie jak dotyczące ustalenia proporcji wstępnej na podstawie rozwiązań zawartych w art. 90.

### Propozycja regulacji:

x) w art. 90a w ust. 1 wyrazy „art. 90 ust. 3–10a” zastępuje się wyrazami „art. 90 ust. 3–10a, 10c–10h”

x) w art. 91 w ust. 1 wyrazy „w art. 90 ust. 2–6, 10 lub 10a” zastępuje się wyrazami „w art. 90 ust. 2–6, 10, 10a, lub 10c–10h”

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT”. [↑](#footnote-ref-1)