

PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(4)2021 • DOI: 10.17951/ppa.2021.4.81-94

UNIwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

TOMASZ PIETRAS

tomasz.pietras1918@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4591-1225>

Tworzenie i funkcjonowanie grup VAT w Polsce po 1 stycznia 2023 r.

*Formation and Operation of VAT Groups
in Poland after January 1, 2023*

Wprowadzenie

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹ wprowadziła do polskiego porządku prawnego szereg zmian, z których zdecydowana większość dotyczy podatku dochodowego. O wiele mniejszym zainteresowaniem ze strony społeczeństwa, mediów, a także publicystyki objęte zostały przepisy mające znowelizować ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Jedną z najważniejszych zmian wprowadzonych do tego aktu prawnego jest możliwość grupowego rozliczania

¹ Dz.U. 2021, poz. 2105, ze zm.

² T.j. Dz.U. 2022, poz. 931, dalej: u.p.t.u.

podatku od towarów i usług w ramach uczestnictwa w grupie VAT. Głównym założeniem tego rozwiązania jest możliwość zachowania neutralności rozliczeń w podatku VAT przy dokonywaniu transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Mimo że w systemach prawnych państw europejskich tworzenie grup VAT zostało umożliwione podatnikom podatku od wartości dodanej już w 18 krajach członkowskich Unii Europejskiej (UE)³, to na gruncie polskiego systemu prawnego jest to instytucja zupełnie nowa.

Problematyka grup VAT wydaje się niezwykle aktualna i istotna, ponieważ przepisy je wprowadzające zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. Korzystanie z grup VAT niesie dla podatników wiele korzyści i ich wprowadzenie należy traktować pozytywnie. Szereg wymogów koniecznych do spełnienia oraz poważne konsekwencje zastosowania błędnej interpretacji przepisów mogą jednak obniżyć atrakcyjność tej instytucji. Dlatego aby przedsiębiorcy wyrazili wolę skorzystania z szeregu preferencji oferowanych przez wprowadzone regulacje, a jednocześnie by ochrona interesu publicznego była realizowana w należyty sposób, przepisy nowelizujące powinny być zupełne i niesprzeczne, a w kontekście adresatów norm – jasne i komunikatywne⁴. W przeciwnym wypadku grupy VAT mogą podzielić los ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (potocznie nazywanego estońskim CIT), który ze względu na zawłość swojej konstrukcji, rygorystyczne wymogi i niezrozumiałość przepisów pozostał rozwiązaniem, z którego w pierwotnej formie skorzystali tylko nieliczni podatnicy⁵.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie charakterystyki tworzenia i funkcjonowania grup VAT z uwzględnieniem kwestii opodatkowania czynności dokonywanych w ramach tej grupy w kontekście przepisów wchodzących w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Dokonano również analizy regulacji grup VAT w ujęciu prawa unijnego z przywołaniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

³ Zob. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Druk nr 1532, 8.09.2021, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx> (dostęp: 10.03.2022).

⁴ A. Hanusz, *Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego*, „Przeгляд Sejmowy” 2000, nr 1(156), s. 77–85.

⁵ P. Dudek, Ł. Zalewski, *Estoński CIT wybrało zaledwie 337 firm*, 1.04.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/cit/artykuly/8132996,estonski-cit-ryczalt-od-dochodow-spolek-kapitalowych-komandytowe.html> (dostęp: 1.05.2022). Spośród około 40 tys. podmiotów spełniających wymogi do skorzystania z preferencji ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w pierwszych czterech miesiącach od dnia wprowadzenia znowelizowanych przepisów z nowych rozwiązań skorzystało wyłącznie 337 podatników.

Pojęcie grupy VAT w ujęciu prawa unijnego

W prawodawstwie unijnym regulacja dotycząca grupowego rozliczenia podatku od wartości dodanej została zawarta w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶. Zgodnie z tym przepisem „po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej »Komitetem ds. VAT«) każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”. Jest to jedyny przepis dyrektywy VAT normujący kwestie uznania grupy podmiotów za jednego podatnika podatku od wartości dodanej. Warto zaznaczyć, że wprowadzenie systemu umożliwiającego grupowe rozliczenia VAT do krajowego porządku prawnego ma charakter fakultatywny i zależy wyłącznie od woli poszczególnych państw członkowskich. Ze względu na charakter aktu prawnego, jakim jest dyrektywa, regulacja art. 11 dyrektywy VAT odnosi się jedynie w sposób ogólny do zagadnienia grup VAT, pozostawiając organom prawodawstwa krajowego swobodę procesu implementacji i wiążąc je wyłącznie co do osiągnięcia określonego rezultatu. Przepis art. 11 dyrektywy VAT swoim zakresem obejmuje wyłącznie stronę podmiotową grup VAT. Unijny prawodawca uzależnia bowiem możliwość grupowego rozliczenia podatku VAT od łącznego spełnienia dwóch warunków, dotyczących bezpośrednio członków takiej grupy.

Pierwszym z warunków jest wymóg odnoszący się do aspektu terytorialności. Konieczne jest, aby podmioty wchodzące w skład grupy posiadały swoją siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego. Obowiązek ten ogranicza zatem krąg członków grupy wyłącznie do mających siedzibę na terytorium kraju, w którym mają zamiar wspólnie się rozliczać. Istotne wskazówki dotyczące zagadnienia terytorialności zawiera komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego⁷, w którym wskazano, że pojęcie „osób mających siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego” swoim zakresem obejmuje te przedsiębiorstwa, których stałe miejsca siedzib lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej znajdują się na terytorium danego państwa. W ramy powyższego pojęcia wpisują się także stałe siedziby przedsiębiorstw zagranicznych znajdujące się na terytorium państwa umożliwiającego stosowanie

⁶ Dz.Urz. UE L 347/1, 11.12.2006, dalej: dyrektywa VAT.

⁷ Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Bruksela, 2.7.2009, KOM(2009) 325 wersja ostateczna, dalej: komunikat Komisji ws. grup VAT.

grupowego rozliczenia. Muszą one być jednak prawnie odrębnymi podmiotami, zarejestrowanymi na potrzeby podatku VAT i podlegającymi jurysdykcji kraju, w którym stosowane jest grupowe rozliczenie. Powyższe wnioski potwierdza orzecznictwo TSUE. Już w wyroku z dnia 20 czerwca 1991 r.⁸ TSUE stwierdził, że „osoby, które są niezależne pod względem prawnym, ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym mogą być traktowane jako jeden podatnik tylko [wtedy], jeżeli posiadają siedzibę w tym samym kraju członkowskim”⁹. Natomiast o uznaniu oddziału przedsiębiorstwa zagranicznego za członka grupy podatników opowiada się teza zawarta w wyroku z dnia 17 września 2014 r., w którym TSUE uznał, 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”¹⁰.

Kolejny warunek odnosi się do kwestii powiązań członków grupy pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Konieczne jest, aby wszystkie wskazane zależności zostały spełnione łącznie. Jak wskazano w komunikacie Komisji ws. grup VAT, łączne spełnienie tych powiązań stwarza dodatkową gwarancję, że w ramach działalności grupy VAT nie będą popełniane nadużycia. Powyższe korelacje podmiotów rozliczających się grupowo zapewniają wykluczenie z obrotu gospodarczego sztucznych struktur, pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia ekonomicznego¹¹. Brak zastosowania przez unijnego prawodawcę bardziej szczegółowych regulacji lub definicji legalnych obejmujących wskazane „powiązania” pozostawia swobodę legislacyjną dla państw członkowskich, które wyrażą chęć implementacji art. 11 dyrektywy VAT do krajowego porządku prawnego. Pewne wytyczne zawiera jednak komunikat Komisji ws. grup VAT. Zgodnie z tym dokumentem powiązania finansowe powinny zostać określone w oparciu o procentowy udział w kapitale lub w liczbie głosów (ponad 50%). Taki sam lub uzupełniający się rodzaj działalności poszczególnych członków grupy ma świadczyć o powiązaniu ekonomicznym. Z kolei powiązanie organizacyjne odnosi się do wspólnej lub częściowo wspólnej struktury zarządzania. Należy zaznaczyć, że powyższe wytyczne nie są źródłem prawa wspólnotowego i stanowią wyłącznie pewne wskazówki, które pozwalają stosować przepisy dyrektywy VAT w bardziej jednolity sposób.

⁸ Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*.

⁹ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do art. 11, [w:] Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, Warszawa 2015.

¹⁰ Wyrok TSUE z dnia 17 września 2014 r. w sprawie C-7/13 *Skandia*.

¹¹ Zob. Komunikat Komisji ws. grup VAT, s. 9–10.

Warto wskazać, że pewne wątpliwości, a także spory wzbudza kwestia statusu podatkowego podmiotów stosujących grupowe rozliczenie. Unijny prawodawca w art. 11 dyrektywy VAT, określając podmioty mogące współtworzyć grupę VAT, posługuje się pojęciem „osoby”. Jednocześnie nie nadaje przywołanemu terminowi żadnych konkretnych lub indywidualizujących cech, które nakazywałyby definiować „osobę” w sposób odmienny niż jej potoczne znaczenie. Zastosowanie wyłącznie wykładni językowej przy interpretacji danego pojęcia prowadzi do uznania, że za podmiot mogący uczestniczyć w grupie VAT należy uznać każdą osobę fizyczną czy prawną, bez względu na jej status podatkowy. Taka wykładnia art. 11 dyrektywy VAT prowadzi z kolei do wniosków, na podstawie których istnieje możliwość, aby do grup VAT zaliczać również zwykłych konsumentów, którzy w żaden sposób nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Dlatego Komisja w komunikacie ws. grup VAT wskazała, że pojęcie „osób” użyte w art. 11 dyrektywy VAT odnosi się wyłącznie do osób, które spełniają kryteria dotyczące podatników VAT. Jednostka niebędąca podatnikiem, która nie spełnia definicji podatnika określonej w art. 9 dyrektywy VAT, nie może zostać członkiem grupy VAT. Według Komisji użycie zwrotu „osoby” podyktowane było kwestiami redakcyjnymi i prawodawca wykorzystał go, aby nie stosować powtórzenia słowa „podatnicy”. Powyższe wnioski argumentowane są zastosowaniem wykładni systemowej oraz umieszczeniem regulacji dotyczącej grupy VAT dyrektywie VAT w tytule III „Podatnicy”. Art. 11 dyrektywy VAT nie przewiduje bowiem żadnego odstępstwa od definicji podatnika zamieszczonej w art. 9 tego aktu prawnego. Z powyższych rozważań wynika, że według Komisji należy wysnuć logiczny wniosek, iż osoby uznane za jednego podatnika w ramach grupy VAT same również muszą być podatnikami, ponieważ pojęcie „grupowania” oznacza stworzenie grupy składającej się wyłącznie z osób prowadzących działalność objętą zakresem dyrektywy VAT. W tym kontekście liczebnik „jeden” oznacza, że bez grupy istniałoby kilku podatników. Należy więc przyjąć, że wszyscy członkowie grupy mają status podatników¹².

Zupełnie inne stanowisko w przedmiocie tego zagadnienia zajął TSUE w orzeczeniu z dnia 9 kwietnia 2013 r.¹³. W tezie wyroku wskazano, że art. 11 dyrektywy VAT zgodnie ze swoją treścią nie uzależnia stosowania tego przepisu od innych przesłanek, a w szczególności od przesłanki, aby wskazane osoby same musiały posiadać w indywidualny sposób status podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Używając słowa „osoby”, a nie „podatnicy”, przepis ten nie dokonuje rozróżnienia między podatnikami a osobami niebędącymi podat-

¹² Zob. *ibidem*, s. 5–7.

¹³ Wyrok TSUE z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie C-85/11 *Komisja Europejska przeciwko Irlandii*.

nikami. Stwierdzono również, że ze zwrotu „za jednego podatnika” nie można wywnioskować, iż art. 11 dyrektywy VAT umożliwia jedynie traktowanie kilku podatników jako jednego podmiotu, gdyż zwrot ten odnosi się nie do przesłanki stosowania tego artykułu, lecz do jego skutku, który polega na uznaniu wielu osób za jednego podatnika. W rezultacie TSUE uznał, że z treści art. 11 dyrektywy VAT nie wynika, iż osoby niebędące podatnikami nie mogą należeć do grupy podatkowej VAT. Dlatego też aktualnie państwa członkowskie implementujące postanowienia dyrektywy VAT w zakresie grup mogą uprawnić do członkostwa w grupie także osoby niebędące podatnikami podatku od wartości dodanej (przy jednoczesnym spełnieniu pozostałych wymogów).

Warunki tworzenia i korzystania przez polskich podatników z grupy VAT

Przepisy wprowadzające do polskiego porządku prawnego możliwość grupowego rozliczania podatku od towarów i usług zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. Dotychczas w polskim systemie prawnym brak było jakichkolwiek regulacji dotyczących tej instytucji. Polski ustawodawca transponował art. 11 dyrektywy VAT na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r., potocznie nazywanej „ustawą wprowadzającą Polski Ład”. Przepisy obejmujące swoim zakresem grupy VAT zostały zawarte przede wszystkim w ustawie o podatku od towarów i usług, ale część zmian dotyczyła także ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz Ordynacji podatkowej.

Definicja legalna grupy VAT została umieszczona w art. 2 u.p.t.u. Zgodnie z dodanym do tego artykułu pkt 47 przez pojęcie „grupy VAT” należy rozumieć grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podmiot podatku¹⁴. Szczegółowe warunki tworzenia i korzystania z grup VAT zostały unormowane w dziale III ustawy o podatku od towarów i usług zatytułowanym „Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi”. Na gruncie polskich przepisów instytucja ta ma charakter fakultatywny i pozwala traktować grupę podmiotów jako jednego podatnika. Wyłącznie od woli przedsiębiorców będzie zależeć, czy skorzystają z danego rozwiązania. Jedynie trzy państwa UE (Niemcy, Austria, Holandia) wprowadziły grupy VAT w formie obligatoryjnej¹⁵. Polski ustawodawca umożliwił grupowe rozliczanie podatku

¹⁴ Zob. art. 2 pkt 47 u.p.t.u.

¹⁵ J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przeгляд Podatkowy” 2021, nr 6(362), s. 41–42.

od towarów i usług podatnikom posiadającym siedzibę na terytorium kraju¹⁶, a także podatnikom nieposiadającym siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału¹⁷. Należy zauważyć, że katalog uprawnionych podmiotów jest zamknięty i w tak przyjętej formie uwzględnia zarówno przepis dyrektywy VAT wskazujący na aspekt terytorialności, jak i orzecznictwo TSUE, zgodnie z którym oddziały przedsiębiorstw zagranicznych również mogą uczestniczyć w grupie VAT. Warto zaznaczyć, że każdy z podmiotów rozliczających się grupowo musi być podatnikiem podatku od towarów i usług, a jednocześnie może być członkiem tylko jednej grupy. Tym samym wykluczono z członkostwa w grupie VAT podmioty, które nie spełniają definicji podatnika określonej w art. 15 u.p.t.u.¹⁸. Bez znaczenia jest tutaj kwestia prawnej formy prowadzenia działalności gospodarczej. Należy również wskazać, że w skład grupy VAT mogą wchodzić zarówno podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, jak i podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego¹⁹ lub przedmiotowego²⁰. Dla tych drugich może to być szczególnie korzystne uprawnienie w kontekście planowania podatkowego i optymalizacji podatkowej.

Przed powstaniem grupy VAT konieczne jest sporządzenie umowy o jej powstaniu. Umowa taka musi być sporządzona na piśmie i zawierać co najmniej elementy wymienione w ustawie o podatku od towarów i usług, czyli m.in. nazwę grupy, dane identyfikacyjne podmiotów wchodzących w jej skład czy też okres, na jaki grupa VAT została utworzona²¹. Obligatoryjne jest również ustanowienie i wskazanie przedstawiciela grupy, wyznaczonego spośród jej członków. Przedstawiciel pełni niezwykle istotną funkcję w procesie tworzenia i funkcjonowania grupy, reprezentuje bowiem jej prawa i obowiązki. Te ostatnie dotyczą przede wszystkim występowania w imieniu grupy podczas wszelkich kontaktów z organami podatkowymi. Dlatego właściwym organem podatkowym dla grupy VAT jest naczelnik urzędu skarbowego, który pozostawał właściwy dla jej przedstawiciela. Grupa VAT nabywa status podatnika z dniem wskazanym w umowie, jednak nie wcześniej niż z dniem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego do naczelnika urzędu skarbowego przez przedstawiciela danej grupy. Z chwilą rejestracji

¹⁶ Zgodnie z art. 2 pkt 1 u.p.t.u. przez terytorium kraju należy rozumieć terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

¹⁷ Zob. art. 15a ust. 2 u.p.t.u.

¹⁸ Zgodnie z art. 15 u.p.t.u. podatnikiem w rozumieniu przywołanej ustawy jest osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna, wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

¹⁹ Zob. art. 113 u.p.t.u.

²⁰ Zob. art. 43 u.p.t.u.

²¹ Zob. art. 15a ust. 10 u.p.t.u.

grupy jako podatnika właściwy organ skarbowy z urzędu wykreśla z rejestru podatników VAT wszystkich jej członków.

Warunkiem, który musi zostać spełniony w trakcie tworzenia grupy VAT, a jednocześnie istnieć przez cały okres jej funkcjonowania, jest powiązanie finansowe, ekonomiczne i organizacyjne jej członków. Jak już wspomniano, dyrektywa VAT nie precyzuje w żaden sposób pojęcia powyższych powiązań i pozostawia swobodę w ustalaniu przywołanych kryteriów ustawodawcy krajowemu. Zgodnie z wprowadzonymi przepisami za powiązanych finansowo uważa się podatników, jeżeli jeden z nich, będąc członkiem grupy VAT, posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Za powiązanych organizacyjnie uważa się natomiast podatników, jeżeli prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem lub organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu. Z kolei powiązanie ekonomiczne podatników występuje, jeśli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter, lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT²².

Mimo że część warunków ma stosunkowo uznaniowy charakter (szczególnie kwestia powiązań ekonomicznych), to regulacje te wydają się jasne i nie budzą większych wątpliwości. Podatnicy powinni jednak poświęcić szczególną uwagę skutkom spowodowanym wygaśnięciem chociażby jednego ze wskazanych powiązań. Konieczne jest, aby wszystkie powyższe powiązania pozostały spełnione w sposób łączny i nieprzerwany przez cały okres działania grupy VAT. Jeśli nastąpi zmiana w stanie faktycznym lub prawnym skutkująca naruszeniem warunków funkcjonowania grupy, grupa VAT utraci status podatnika, a więc formalnie przestanie istnieć. Jest to skutek radykalny i rodzący daleko idące konsekwencje na tle podatkowym, ponieważ utrata statusu podatnika następuje już z dniem poprzedzającym wystąpienie takich zmian. Zakładając, że organ podatkowy w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej stwierdziłby przerwanie choćby jednego z wymaganych powiązań, wówczas na podstawie art. 15a ust. 15 pkt 1 u.p.t.u. grupa podatkowa straciłaby swoją podmiotowość z mocą wsteczną. Datą utraty podmiotowości byłby dzień poprzedzający wystąpienie zdarzenia powodującego wygaśnięcie któregośkolwiek z powiązań. W takim hipotetycznym stanie faktycznym grupa VAT ulega rozwiązaniu, natomiast jej członkowie zostają przywrócenii jako podatnicy VAT ze statusem, jaki posiadali

²² Zob. art. 15a ust. 3–5 u.p.t.u.

przed dniem utworzenia takiej grupy. Oznacza to, że poszczególni członkowie grupy, którzy dokonywali czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT w okresie od zawiązania grupy aż do bieżącego okresu rozliczeniowego, zobowiązani będą udokumentować te czynności fakturami, wykazać je w zaległych deklaracjach VAT, a także rozliczyć wynikający z nich podatek należny. Ze względu na to, że po rozwiązaniu grupy VAT wszyscy jej członkowie traktowani są na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług jako odrębni podatnicy, bez znaczenia pozostaje fakt, czy transakcje dokonywane były wewnątrz grupy czy też na rzecz podmiotów zewnętrznych. Wskazana wyżej sytuacja spowodowałaby znaczne komplikacje nie tylko u członków grupy, lecz także po stronie jej byłych kontrahentów ze względu na występowanie w obrocie prawnym faktur z kwotami podatku należnego wystawionymi przez podmiot nieistniejący. Z tego powodu niezwykle istotne jest dokonywanie bieżącej analizy spełniania warunków funkcjonowania grupy, szczególnie w przypadku podejmowania przez jej członków zmian o charakterze organizacyjnym czy własnościowym, o zmianie przedmiotu działalności gospodarczej itd. W przypadku stwierdzenia, że nastąpiło zdarzenie powodujące naruszenie warunków uznania grupy VAT za podatnika, jej przedstawiciel jest obowiązany do zgłoszenia tego faktu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia zaistnienia takich zmian.

Grupa VAT może zostać utworzona na okres nie krótszy niż 3 lata. W trakcie jej trwania skład członkowski nie może zostać rozszerzony ani pomniejszony. Ustawodawca wprowadził również zakaz, aby grupa VAT była członkiem innej grupy. Wskazane regulacje zdają się być środkami przewidzianymi w akapicie drugim art. 11 dyrektywy VAT, który pozwala państwom członkowskim wprowadzać regulacje służące zapobieganiu nadużyciom podatkowym przy stosowaniu przepisów zapewniających możliwość grupowego rozliczania. Powyższe ograniczenia o charakterze temporalnym i podmiotowym zapewniają swoistą stabilność grupy VAT, wykluczają bowiem tworzenie sztucznych, wielopoziomowych struktur, które mogłyby być zawiązywane na krótki okres w celu dokonania pojedynczych transakcji, zmierzających do osiągnięcia sprzecznych z prawem korzyści podatkowych.

Pewne problemy, związane z rozpoczęciem stosowania grupowego rozliczenia, może rodzić brak uregulowania kilku zasadniczych kwestii dotyczących fakturowania oraz deklarowania zdarzeń w okresach przejściowych, czyli na krótko przed lub tuż po założeniu grupy VAT. Brak jest bowiem jakichkolwiek przepisów normujących przypadki, gdy faktury za czynności wykonane przez członka grupy lub na jego rzecz zostały wystawione przed powstaniem grupy, ale otrzymane po jej utworzeniu, a także kwestii ewentualnego korygowania takich faktur. Pominięcie przez ustawodawcę tak istotnych zagadnień praktycznych nie wydaje się być działaniem zamierzonym i w efekcie może stanowić lukę w pra-

wie. Dlatego zdaniem niektórych autorów należy odwołać się w tej materii do praktyki dotyczącej spółek przekształcanych oraz do interpretacji dotyczących samorządów i ich jednostek budżetowych²³. Istotne wskazówki interpretacyjne w tej kwestii zostały zawarte również w *Projekcie objaśnień podatkowych w zakresie grup VAT* z dnia 13 lipca 2022 r.²⁴, w którym wskazano, że w wyniku przyjętego założenia sukcesji grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę, a tym samym prawo do korygowania faktur dokumentujących sprzedaż poszczególnych członków przed powstaniem grupy. Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku, gdy faktury lub korekty faktur za czynności wykonane na rzecz członka grupy zostaną wystawione przed powstaniem grupy, ale będą otrzymane po jej utworzeniu – wówczas dokumenty takie powinny zostać rozliczone przez grupę VAT. Należy jednocześnie wskazać, że przytoczone objaśnienia są jedynie projektem, a ich ostateczna treść może ulec zmianie.

Opodatkowanie czynności w ramach grupy VAT

Kwestia opodatkowania czynności dokonywanych w ramach grupy VAT została uregulowana w dodanym do działu II ustawy o podatku od towarów i usług rozdziale 2B zatytułowanym „Opodatkowanie w grupie VAT”. Zgodnie z art. 8c ust. 1 u.p.t.u. dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy nie podlega opodatkowaniu. Przepis ten zawiera normę, z której należy wywodzić całkowitą neutralność podatkową (w zakresie podatku od towarów i usług) wobec czynności dokonywanych wewnątrz grupy. Dotychczasowe przepisy w żadnym przypadku nie przewidywały takiego rozwiązania; co więcej, nawet jeśli podatnicy byli ze sobą w ścisły sposób powiązani, to na gruncie podatku VAT traktowano ich jako odrębne podmioty. Takie rozwiązanie nie zawierało żadnej alternatywy i rodziło obowiązek wystawiania faktur oraz rozliczania podatku należnego w przypadku transakcji dokonywanych między jednostkami często pozostającymi w zarządzie tej samej osoby fizycznej, która posiadała również całość ich udziałów lub akcji. Wprowadzone przepisy wyłączają takie czynności z zakresu opodatkowania, o ile podmioty ich dokonujące rozliczają się w ramach tej samej grupy VAT. Zastosowanie przytoczonej regulacji jest bez wątpienia korzystne dla przedsię-

²³ J. Matarewicz, *O grupie VAT w okresie „przejściowym”, czyli czy i jak korygować faktury zakupowe i sprzedażowe?*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 1, s. 32.

²⁴ Ministerstwo Finansów, *Projekt objaśnień podatkowych w zakresie grup VAT*, 13.07.2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---projekt-objasnien-podatkowych-dotyczacych-grup-vat> (dostęp: 26.08.2022).

biorców, którzy zostaną w znacznej mierze odciążeni z obowiązków dotyczących fakturowania i ewidencji. Dowodami przeprowadzania wewnątrzgrupowych transakcji będą noty księgowe. Rozwiązanie to niesie za sobą także pozytywne skutki dla organów podatkowych, ponieważ w obowiązującym stanie prawnym organy administracji skarbowej zmuszone są do analizy wielu ewidencji i dokumentów dotyczących wyżej przytoczonych transakcji, szczególnie w przypadku, jeśli podmiot wskazany na fakturach jako nabywca występuje o zwrot nadwyżki podatku naliczonego na rachunek bankowy. W związku z badaniem zasadności zwrotu przez organy skarbowe może zostać zachwiana także finansowa płynność przedsiębiorstw, gdyż podstawowy okres zwrotu podatku naliczonego wynosi 60 dni od dnia złożenia deklaracji. Uproszczenie dla podatników rozliczających się w ramach grupy VAT dotyczy też zwolnienia z obowiązku przesyłania wielu plików JPK_VAT do właściwych urzędów skarbowych. Podatnikiem jest grupa VAT jako całość, więc składany jest jeden zbiorczy JPK zamiast odrębnych JPK dla każdego podmiotu. Pewne obowiązki ewidencyjne wciąż będą jednak ciążyć na podmiotach dokonujących czynności zawartych w art. 8c ust. 1 u.p.t.u. Każdy z członków grupy dokonujący czynności wewnątrz grupy VAT obowiązany jest do prowadzenia elektronicznej ewidencji, która musi zawierać: nazwę i NIP nabywcy, datę dokonania i zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, miarę i ilość dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług oraz kwotę należności ogółem. Organy podatkowe będą mogły w każdym momencie żądać przesyłania tej ewidencji w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania.

Regulacją objęte zostały również zdarzenia, w których grupa VAT występuje jako strona dokonująca transakcji z podmiotami zewnętrznymi. Na podstawie art. 8c ust. 2 u.p.t.u. w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług przez członka grupy na rzecz podmiotu spoza grupy VAT uważa się, że taka transakcja została dokonana przez grupę VAT. Analogiczna sytuacja następuje w przypadku, kiedy członek grupy występuje w charakterze nabywcy. Wówczas za nabywcę towarów lub usług uznaje się grupę VAT.

Odrębnymi przepisami unormowano natomiast kwestię opodatkowania transakcji, w których jedną ze stron jest oddział zagranicznego przedsiębiorstwa wchodzący w skład grupy VAT zarejestrowanej jako polski podatnik. Dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez ten oddział na rzecz podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, lub na rzecz innego oddziału tego podatnika położonego poza terytorium kraju, uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy. Identyczne rozwiązanie należy przyjąć w przypadku zastosowania odwrotnej konstrukcji podmiotowej wyżej wskazanego zdarzenia gospodarczego, tj. jeśli dostawcą jest podatnik nieposiadający siedziby na terytorium kraju, a nabywcą

jest oddział tego podatnika rozliczający się w ramach funkcjonowania polskiej grupy VAT, to dostawy uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy. Powyższe przepisy mają kazuistyczny charakter i zdają się w sposób bezpośredni recypować wnioski płynące z tez orzeczeń TSUE w sprawach, których stan faktyczny dotyczył transakcji dokonywanych między oddziałami przedsiębiorstw wchodzących w skład grup VAT a podatnikami z innych krajów UE, którzy takie oddziały utworzyli²⁵. Ustawodawca w tym zakresie nakazuje ignorować indywidualny status poszczególnych członków grupy i ich powiązania z podmiotami spoza grupy VAT, w której uczestniczą, ponieważ wskutek złożonego oświadczenia woli oddział zagranicznego przedsiębiorstwa na czas funkcjonowania w ramach grupy VAT traci swoją podmiotowość i wyodrębnia się podatkowo od spółki dominującej²⁶.

Zakończenie

Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego instytucji grup VAT należy rozpatrywać jako rozwiązanie pozytywne, lecz niepozbawione wad. W większości państw członkowskich UE grupy VAT funkcjonują już od wielu lat i umożliwienie grupowego rozliczania podatku VAT w polskim systemie prawnym z pewnością stanowi krok w kierunku zwiększenia konkurencyjności polskiego systemu podatkowego. Szereg uproszczeń, jakie niesie za sobą zwolnienie od opodatkowania transakcji dokonywanych między członkami grupy, zwiększy także poziom atrakcyjności inwestycyjnej naszego kraju. Szczególną preferencję z wprowadzonych regulacji będą czerpać członkowie grupy VAT, którzy wykonują wyłącznie działalność objętą zwolnieniem z podatku od towarów i usług, a wobec tego nie są uprawnieni do dokonywania odliczeń podatku naliczonego z tytułu nabywanych towarów i usług. Po rozpoczęciu funkcjonowania w ramach grupy grupa VAT jako nabywca wyżej wskazanych towarów i usług będzie mogła częściowo odliczać podatek naliczony z takich nabyć przy zastosowaniu wskaźnika proporcji, lecz przepisy normujące przedmiotowe odliczenia są skomplikowane w swojej konstrukcji i wymagają wnikliwej analizy²⁷.

Niemniej wiele kwestii związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem grup VAT nie zostało uregulowanych w wystarczająco precyzyjny sposób. Brak regulacji w zakresie choćby wspomnianej w niniejszej pracy kwestii fakturowania

²⁵ Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 11 marca 2021 r. w sprawie C-812/19; wyrok TSUE z dnia 17 września 2014 r. w sprawie C-7/13.

²⁶ J. Matarewicz, *op. cit.*, s. 30.

²⁷ Zob. art. 90 ust. 10c–10g u.p.t.u.

zdarzeń w okresach przejściowych wzbudza wśród podatników wiele wątpliwości i ostatecznie może stanowić powód do nieskorzystania z możliwości grupowego rozliczania podatku przez wielu przedsiębiorców. W znacznym stopniu atrakcyjność grupowego rozliczania podatku VAT obniża również konsekwencja utraty statusu podatnika przez grupę VAT. Niezbędne jest zatem, aby podmioty wyrażające zamiar utworzenia grupy VAT w bieżący sposób dokonywały analizy spełniania warunków powiązań ekonomicznych, organizacyjnych i finansowych. Konieczne będzie też dostosowanie informatycznych systemów księgowych do nowo przyjętych rozwiązań oraz zawarcie stosownych aneksów do umów z kontrahentami, z którymi członkowie grupy prowadzą współpracę gospodarczą.

Bibliografia

- Dudek P., Zalewski Ł., *Estoński CIT wybrało zaledwie 337 firm*, 1.04.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/cit/artykuly/8132996,estonski-cit-ryczalt-od-dochodow-spolek-kapitalowych-komandytowe.html> (dostęp: 1.05.2022).
- Hanusz A., *Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego*, „Przegląd Sejmowy” 2000, nr 1(156), DOI: <https://doi.org/10.31268/PS.2020.04>.
- Matarewicz J., *O grupie VAT w okresie „przejściowym”, czyli czy i jak korygować faktury zakupowe i sprzedażowe?*, „Monitor Podatkowy” 2022, nr 1.
- Modzelewski W., Wesołowski P., *Komentarz do art. 11, [w:] Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, Warszawa 2015.
- Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 6(362).

Abstract: The subject of the study are issues of creation and of functioning VAT group, including the issue of taxation of activities performed within this group. The possibility of joint settlement of tax on goods and services currently functions in many European Union countries, but in the Polish legal system it is a completely new institution and the regulations implementing it will come into force on January 1, 2023. Due to the fact that VAT is a harmonized tax, an analysis was also made about the regulation of VAT groups in terms of EU law with reference to the case law of the Court of Justice of the European Union. Creation of VAT groups by Polish taxpayers is optional and it is necessary that there are economic, organizational and financial links between the taxpayers included in the VAT group during the creation and operation of the group. The supply of goods and the provision of services by a member of the VAT group to another member of the same group is not subject to taxation, which results in complete neutrality of intra-group transactions. In transactions with external entities, the VAT group acts as a single taxpayer, and all its members settle accounts jointly.

Keywords: VAT group; VAT; taxation; tax on goods and services; taxpayer

Abstrakt: Przedmiotem opracowania są zagadnienia związane z tworzeniem i funkcjonowaniem grupy VAT, z uwzględnieniem kwestii opodatkowania czynności dokonywanych w ramach tej grupy. Grupowe rozliczanie podatku od towarów i usług funkcjonuje obecnie w wielu krajach Unii Europejskiej, ale w polskim porządku prawnym jest to instytucja zupełnie nowa, a przepisy ją wprowadzające zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. Ze względu na to, że podatek VAT jest podatkiem zharmonizowanym, dokonano analizy regulacji grup VAT w ujęciu prawa unijnego z przywołaniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Korzystanie z grup VAT przez polskich podatników jest fakultatywne i konieczne jest, aby w trakcie tworzenia i funkcjonowania grupy VAT między podatnikami wchodzącymi w jej skład istniały powiązania ekonomiczne, organizacyjne i finansowe. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy nie podlega opodatkowaniu, co skutkuje pełną neutralnością dostaw wewnątrzgrupowych. W transakcjach dokonywanych z podmiotami zewnętrznymi grupa VAT występuje jako jeden podatek, a wszyscy jej członkowie rozliczają się wspólnie.

Słowa kluczowe: grupa VAT; podatek VAT; opodatkowanie; podatek od towarów i usług; podatek