

Objaśnienia podatkowe¹

w zakresie grup VAT

z 11 października 2022 r.

Czego dotyczą objaśnienia

Objaśnienia dotyczą regulacji odnoszących się do tworzenia i funkcjonowania nowego rodzaju podatnika jakim jest grupa VAT (GV).

Przepisy podatkowe, których dotyczą wydawane objaśnienia i cel

Celem objaśnień jest przedstawienie praktycznego rozumienia przepisów ustawy o VAT² w zakresie, w jakim umożliwiają wspólne rozliczenie w VAT przez kilka podmiotów w ramach tzw. grup VAT.

Grupy VAT są jednym z elementów zmian podatkowych, których głównym celem jest pobudzenie oraz wzmocnienie inwestycji i rozwoju. Najważniejszą cechą tego rozwiązania jest przede wszystkim wyłączenie z opodatkowania VAT transakcji między członkami grupy VAT.

Spis treści

1. IDEA GRUP VAT W PRAWIE UNIJNYM	3
2. KTO MOŻE SKORZYSTAĆ	4
3. UTWORZENIE I KRYTERIA WEJŚCIA DO GV	5
3.1. POWIĄZANIA FINANSOWE	6
3.2. POWIĄZANIA EKONOMICZNE	7
3.3. POWIĄZANIA ORGANIZACYJNE	9
3.4. TEST POWIĄZAŃ	10
3.5. UMOWA	12

¹ Ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) wydawane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.), dalej: Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m tej ustawy.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.), dalej: ustawa o VAT.

3.6. REJESTRACJA.....	13
4. PRZEDSTAWICIEL GRUPY VAT	14
5. ROZLICZENIA W GRUPIE VAT, PODATEK NALICZONY I ODLICZENIE PROPORCJONALNE W VAT	15
5.1. ROZLICZENIA W GRUPIE VAT	15
5.2. PODATEK NALICZONY I ODLICZENIE PROPORCJONALNE W VAT	16
<i>ZASADY OGÓLNE.....</i>	<i>16</i>
<i>PREWSPÓŁCZYNNIK</i>	<i>17</i>
<i>UDZIAŁ PROCENTOWY WYKORZYSTANIA DANEJ NIERUCHOMOŚCI DO CELÓW PRYWATNYCH </i>	<i>22</i>
<i>WSPÓŁCZYNNIK (PROPORCJA).....</i>	<i>23</i>
<i>ODLICZENIE WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z SAMOCHODAMI</i>	<i>30</i>
6. TRANSAKCJE TRANSGRANICZNE	31
6.1. TRANSAKCJE WEWNĄTRZSPÓLNOTOWE.....	31
6.2. IMPORT USŁUG	37
6.3. PROCEDURY OSS (ONE STOP SHOP)	37
6.4. EKSPORT TOWARÓW	38
6.5. IMPORT TOWARÓW	40
<i>ZASADY OGÓLNE.....</i>	<i>40</i>
<i>STOSOWANIE PROCEDURY UPROSZCZONEJ (ART. 33A USTAWY O VAT).....</i>	<i>40</i>
7. RAPORTOWANIE	45
7.1. FAKTUROWANIE	45
7.2. JPK_VAT	46
7.3. KSEF.....	46
7.4. ODREBNA EWIDENCJA.....	46
<i>EWIDENCJA W STUKTURZE LOGICZNEJ.....</i>	<i>46</i>
<i>EWIDENCJA TYMCZASOWA</i>	<i>47</i>
7.5. KASY REJESTRUJĄCE.....	47
8. WYKAZ PODATNIKÓW	48
9. MPP.....	48
10. GRUPA VAT W PROCEDURZE PODATKOWEJ.....	49
10.1. POSTĘPOWANIE PODATKOWE.....	49
10.2. KONTROLA PODATKOWA.....	49
10.3. INTERPRETACJE	50
10.4. NADPŁATA.....	50
10.5. WIĄŻĄCE INFORMACJE STAWKOWE (WIS)	50
10.6. MDR.....	53
11. EGZEKUCJA	53

12. TRANSAKCJE W OKRESACH PRZEJŚCIOWYCH	54
12.1. POCZĄTEK GV	55
<i>FAKTUROWANIE</i>	55
<i>JPK_VAT</i>	56
<i>ODLICZENIE VAT</i>	56
<i>OBOWIĄZEK PODATKOWY</i>	57
<i>KOREKTA PODATKU</i>	57
<i>TRANSAKCJE TRANSGRANICZNE</i>	58
<i>MPP</i>	59
12.2. KONIEC GV	59
<i>FAKTUROWANIE</i>	59
<i>JPK_VAT</i>	60
<i>ODLICZENIE I KOREKTA VAT</i>	60
<i>MPP</i>	61
13. PRZEDŁUŻENIE/ZAKOŃCZENIE FUNKCJONOWANIA	61
13.1. PRZEDŁUŻENIE FUNKCJONOWANIA	61
13.2. ZAKOŃCZENIE GV	61

1. Idea grup VAT w prawie unijnym

Grupowe rozliczanie VAT, czyli system, w ramach którego różne osoby mogą być uważane za jednego podatnika, stanowi niezależne pojęcie prawa Unii Europejskiej, którego elementy składowe określone w art. 11 dyrektywy VAT³ podlegały interpretacji pod względem ich znaczenia i zakresu przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 11 akapit pierwszy dyrektywy VAT po konsultacji z 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.

Państwa członkowskie decydujące się na wprowadzenie instytucji grup VAT, zasadniczo we własnym zakresie określają szczegółowe zasady funkcjonowania tej instytucji. Z uwagi jednak na unijny charakter rozwiązania występuje potrzeba dążenia do jednolitego rozumienia grup VAT we wszystkich państwach członkowskich, tak by ta instytucja nie doprowadzała do zaburzenia warunków konkurencji.

Głównym skutkiem wprowadzenia systemu grupowego rozliczania VAT, przewidzianego w dyrektywie VAT jest umożliwienie traktowania kilku podmiotów, nie jako odrębnych podatników VAT, lecz jako jednego podatnika. Innymi słowy, pewna liczba ściśle powiązanych ze sobą podatników ulega umownemu połączeniu w jednego nowego podatnika tylko do celów VAT.

³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.), dalej: dyrektywa 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 odrębność i formę prawną to utworzeniu grupy 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.

2. Kto może skorzystać

Członkiem grupy VAT może potencjalnie zostać każdy podatek. Stworzona konstrukcja nie ogranicza możliwości utworzenia grupy dla określonych form organizacyjnych przyjmując najszerszą formułę w tym zakresie. Podkreślić również należy, że zawiązanie grupy VAT ma charakter dobrowolny pozwalając na samodzielną decyzję przedsiębiorstw co do woli skorzystania z rozwiązania.

Generalnie, podatnikiem VAT jest osoba fizyczna, prawna oraz jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej (np. spółka cywilna, spółka jawna, spółka partnerska, a także organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy⁴), która samodzielnie wykonuje działalność gospodarczą, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności⁵.

Grupę VAT, co pozostaje bardzo istotne, mogą utworzyć podatnicy w zakresie w jakim posiadają siedzibę na terytorium kraju oraz podatnicy nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju⁶. Oznacza to też, że jeśli do grupy VAT wejdzie podmiot krajowy, który posiada oddział zagraniczny to ten zagraniczny oddział nie będzie należał do grupy VAT. Jednocześnie w przypadku, gdy podmiot zagraniczny prowadzący w Polsce działalność za pośrednictwem oddziału zdecyduje się wejść do grupy VAT będzie miał taką możliwość, ale do grupy VAT wejdzie w takiej sytuacji tylko ta część przedsiębiorstwa, która jest oddziałem. Oznacza to że w pozostałym zakresie podmiot ten nie będzie traktowany jako część grupy VAT co będzie skutkowało konsekwencjami podatkowymi polegającymi na opodatkowaniu czynności dokonywanych pomiędzy oddziałem, który wejdzie do grupy VAT, a centralą przedsiębiorcy z siedzibą w innym kraju.

Podkreślić należy, że możliwość dołączania do grupy VAT oddziałów podmiotów zagranicznych było istotnym elementem konsultacji z Komitetem ds. VAT⁷, który wskazywał na konieczność ujęcia na gruncie ustawy o VAT regulacji umożliwiających wchodzenie w skład grup VAT również oddziałom podmiotów mających siedzibę poza terytorium kraju.

⁴ W zakresie określonym w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.

⁵ Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

⁶ Art. 15a ust. 2 ustawy o VAT; Możliwość wejścia do grupy VAT oddziału podatnika nieposiadającego na terytorium danego państwa członkowskiego siedziby, została na gruncie prawa unijnego potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach C-7/13 Skandia America oraz C-812/19 Danske Bank, a także w wytycznych Komitetu VAT.

⁷ Komitet, o którym mowa w art. 398 ust. 1 Dyrektywy VAT.

Pozostaje to konsekwencją ograniczenia terytorialnego zasięgu systemu grupowego rozliczania VAT wprowadzanego zgodnie z Dyrektywą VAT przez dane państwo członkowskie do osób mających siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego.

Użyte w Dyrektywie VAT pojęcie „mający siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego” obejmuje przedsiębiorstwa, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajduje się na terytorium kraju, ale nie obejmuje oddziałów, które położone są za granicą. Jednocześnie uzasadnia to potrzebę uwzględnienia podmiotu nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzi działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Słuszność tych założeń znajduje swoje uzasadnienie w stanowisku Komisji Europejskiej⁸ zgodnie z którym: „*Głównym uzasadnieniem wykluczenia położonych za granicą stałych siedzib przedsiębiorstw, których miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajduje się w państwie członkowskim stosującym system grupowego rozliczania VAT, jest fakt, że nie mają one fizycznej siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego. Ponieważ system grupowego rozliczania VAT jest fakultatywny, fakt wprowadzenia go przez jedno państwo nie powinien mieć skutków sięgających poza fizyczne terytorium państwa członkowskiego, które wprowadziło system grupowego rozliczania VAT. W przeciwnym wypadku naruszona może zostać suwerenność podatkowa innego państwa członkowskiego. Ponadto jeżeli dwa państwa członkowskie zdecydowałyby się na wprowadzenie systemów grupowego rozliczania VAT, istnieje możliwość, że stała siedziba położona za granicą weszłaby w skład grup VAT w obu państwach członkowskich. Oprócz tego, że taki rezultat byłby niezgodny z podstawowymi zasadami wspólnego systemu VAT, włączenie go do procedur administracyjnych na szczeblu krajowym byłoby niemożliwe.*”

W tym zakresie wskazać należy również na wkład orzecznictwa TSUE w rozumienie funkcjonowania oddziałów podmiotów utworzonych w innych krajach z perspektywy wejścia do grupy VAT przez centralę bądź któryś z takich oddziałów⁹.

3. Utworzenie i kryteria wejścia do GV

Możliwość uzyskania statusu szczególnego podatnika podatku od towarów i usług jakim jest grupa VAT jest przewidziana dla grupy podatników powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, którzy zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT¹⁰.

Podkreślić należy, że przesłanki warunkujące tworzenie grup VAT 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 warunków dotyczących

⁸ Komunikat Komisji do Rady i parlamentu Europejskiego z dnia 02.07.2009 r. w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, KOM(2009) 325 wersja ostateczna, dalej: Komunikat Komisji Europejskiej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0325&from=el>.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 17 września 2014, sygn. C-7/13 Skandia America Corp.

¹⁰ Art. 15a ust. 1 ustawy o VAT.

powiązań jak i ich definicji. Uwzględnione w ten sposób uwagi skutkowały opracowaniem przesłanek warunkujących wejście do grupy VAT w sposób odpowiadający założeniom przedstawionym w Komunikacie Komisji Europejskiej.

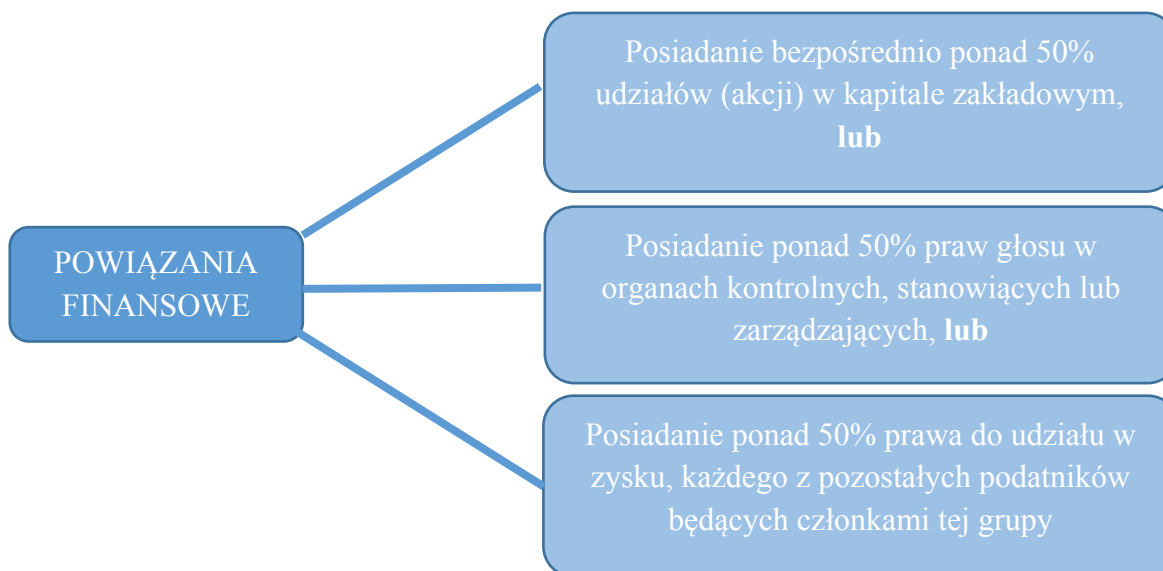
Podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT¹¹. Należy z tym również łączyć konieczność wejścia w skład grupy VAT w całości, tzn. nie ma możliwości przystąpienia do grupy VAT w części, a częściowo rozliczania się w VAT poza grupą. W przypadku podmiotu zagranicznego który posiada na terytorium Polski dwa oddziały konieczne jest wejście do grupy VAT obydwu tych oddziałów. Założenia te nie dotyczą oczywiście oddziałów zagranicznych podmiotu z siedzibą w kraju, który staje się członkiem grupy VAT, gdyż te nigdy nie mogą stać się częścią grupy VAT w Polsce. Należy wyjaśnić, że regulację o tym, że można być członkiem tylko jednej grupy VAT należy rozumieć z uwzględnieniem zasady terytorialności prawa. Z uwagi na powyższe regulacja ta nie stoi na przeszkodzie by oddział w Polsce stał się częścią grupy VAT, a oddział lub centrala przedsiębiorcy w innym kraju również weszły do grupy VAT ale w tym innym kraju. Moc obowiązywania tej regulacji nie wykracza poza terytorium kraju.

Grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT, co uniemożliwia tworzenie wielostopniowych struktur grup VAT¹². W trakcie trwania grupa VAT nie może być rozszerzona o inne podmioty, ani pomniejszona o którykolwiek z podmiotów wchodzących w jej skład¹³.

Uwzględniając powyższe uwarunkowania w następnych częściach objaśnień zostaną omówione kluczowe dla utworzenia warunki dotyczące przesłanek powiązań.

3.1. Powiązania finansowe

Pierwszym typem powiązań w świetle ustawy o VAT są powiązania finansowe¹⁴.



¹¹ Art. 15a ust. 7 ustawy o VAT.

¹² Art. 15a ust. 8 ustawy o VAT.

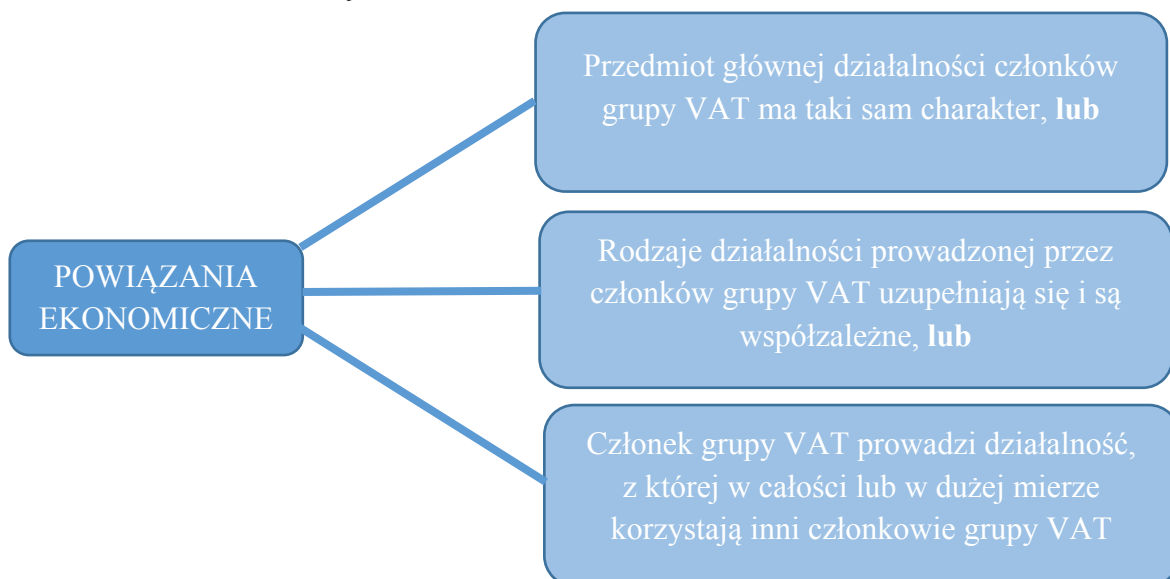
¹³ Art. 15a ust. 9 ustawy o VAT.

¹⁴ Art. 15a ust. 3 ustawy o VAT.

Powiązania finansowe to posiadanie bezpośrednio przez jeden z podmiotów 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 podmiotów będących członkami tej grupy. Spełnienie w tym przypadku przewidzianego limitu daje pewność co do występowania powiązań finansowych.

3.2. Powiązania ekonomiczne

Następnym kryterium warunkującym możliwość powstania grupy VAT jest istnienie powiązań o charakterze ekonomicznym.¹⁵



Podkreślić należy, że wystarczającym jest spełnienie jednego z wariantów powiązań ekonomicznych.

Jeśli chodzi o pierwszy wariant, powiązanie ekonomiczne istnieje, jeśli główna działalność członków grupy VAT ma taki sam charakter (jest tego samego rodzaju), nawet jeżeli ich działania prowadzone są w różnych sektorach gospodarki (np. usługi audytowe). W celu określenia głównej działalności można posłużyć się analizą struktury przychodów. Zgodnie natomiast z definicją w słowniku języka polskiego pojęcie „charakter¹⁶” definiowane jest, jako zespół cech właściwych danemu przedmiotowi lub zjawisku, odróżniających je od innych przedmiotów i zjawisk tego samego rodzaju. Oznacza to, że przesłanka ta jest spełniona, kiedy przedmiot głównej działalności poszczególnych podmiotów posiada taki sam zespół cech. W powyższym rozumieniu dla spełnienia wskazanego warunku wystarczające jest, że poszczególne spółki prowadzą działalność w tym samym sektorze. Przykładem mogą być różne spółki operujące w sektorze finansowym - bank, bank hipoteczny, agent rozliczeniowy, towarzystwo funduszy inwestycyjnych, zakład ubezpieczeń, agent transferowy, spółka leasingowa, spółka faktoringowa, dom maklerski, itp.

¹⁵ Art. 15a ust. 4 ustawy o VAT.

¹⁶ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/charakter.html>.

Odnosząc się do przesłanki uzupełniania i współzależności należy wskazać, że zgodnie ze słownikiem języka polskiego „uzupełnić¹⁷” oznacza uczynić kompletnym; dopełnić, natomiast „współzależny¹⁸” oznacza pozostający we wzajemnej zależności; zależny od czegoś wraz z czymś albo kimś innym. W konsekwencji przesłanka ta powinna być rozumiana, jako prowadzenie różnej działalności przez podmioty, ale w sposób powodujący, że działalność ta staje się kompletna, pozostająca we wzajemnej zależności.

Uzupełniająca i współzależna działalność członków, jak określono w drugim wariantcie, może obejmować przypadki, gdy towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków (np. firma produkująca części dla producenta docelowego towaru). Możliwe są też przypadki, w których towary lub usługi są konsumowane wspólnie. Przykładowo jeden podmiot odpowiada za dostawy sprzętu elektronicznego natomiast drugi podmiot odpowiada za kwestie serwisowania urządzeń nabytych od pierwszego podmiotu.

Przekładając powyższe np. na działalność finansową należy wskazać, że opisywaną przesłankę powinno się rozumieć jako świadczenie wszelkich usług, które się uzupełniają i są współzależne – które chociaż świadczone przez różne podmioty i w różnych obszarach występują, niejednokrotnie razem stanowią całość. W szczególności może to być wszelka działalność finansowa, polegająca nie tylko na udzielaniu finansowania (np. kredyty, leasing, faktoring), ale także na prowadzeniu działalności maklerskiej, depozytowej, ubezpieczeniowej, gwarancyjnej. Działalności te, pomimo, że mogą być prowadzone w różnych sektorach gospodarki, uzupełniają się wzajemnie, przez co klient z nich korzystający otrzyma kompletną usługę finansową, nawet kiedy świadczona będzie ona przez różne podmioty (np. oferowana przez trzy różne podmioty usługa prowadzenia rachunku bankowego, leasingu pojazdu i jego ubezpieczenia). Przesłanka ta będzie spełniona, gdy działalność prowadzona jest przez różne podmioty w różnych obszarach gospodarki, ale wspólnie tworzą jedną całość, oferowaną określonej grupie klientów, jako pakiet odpowiadający na ich zapotrzebowanie. Przykładowo:

- bank przy personalizacji kart płatniczych i rozliczaniu transakcji dokonywanych przy ich użyciu kartą korzysta z usług agenta rozliczeniowego,
- bank oferuje rachunek lokaty terminowej, której elementem jest inwestycja w fundusze inwestycyjne zarządzane przez TFI,
- spółka świadcząca usługi telefonicznej obsługi klienta (call center) zajmuje się sprzedażą usług finansowych i obsługą telefoniczną klientów banku, zakładu ubezpieczeń i spółki leasingowej,
- usługi świadczone przez poszczególne spółki, oferowane jako pewna całość - np.: rachunek bankowy przeznaczony dla klientów biznesowych z ofertą leasingu oraz ubezpieczenia, czy rachunek bankowy powiązany np. z usługami księgowymi.

Trzeci wariant odnosi się do działalności podmiotów, które całkowicie lub częściowo działają na korzyść innych. W tym przypadku można założyć sytuację w której jeden podmiot

¹⁷ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uzupe%C5%82ni%C4%87.html>.

¹⁸ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wsp%C3%B3%C5%82zale%C5%BCny.html>.

bezpośrednio dostarcza towary lub usługi innemu, nawet jeśli działalność tego drugiego nie jest koniecznie zależna od tego (np. usługi doradcze, spedycyjne lub wsparcia administracyjnego).

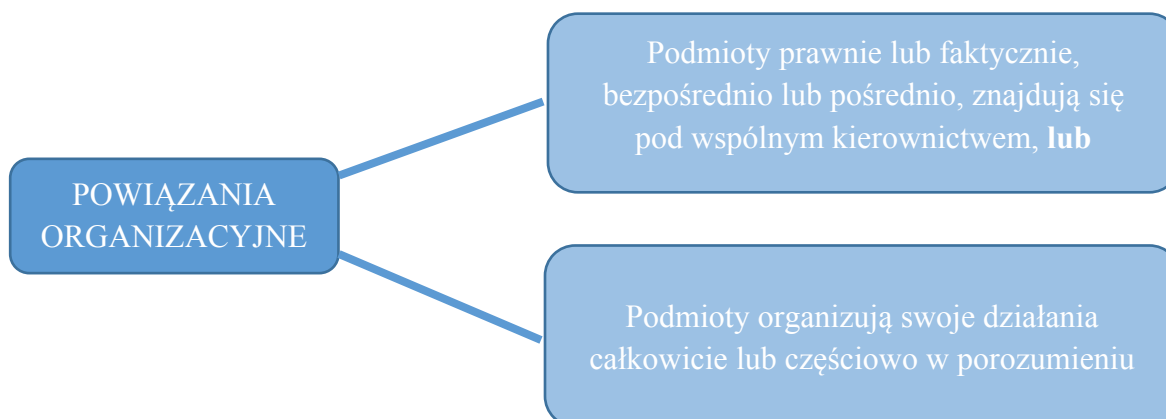
Przesłanka ta koncentruje się na odbiorcy – tym który korzysta z działalności danego podmiotu. Nie jest w tym przypadku istotne, jakiego rodzaju jest to działalność. W zakresie tej przesłanki może mieścić się każda działalność (np. doradcza, kadrowa, informatyczna, zarządcza, itd.), jeżeli w co najmniej dużej mierze korzystają z niej inni członkowie danej grupy VAT. Zwrot w dużej mierze należy rozpatrywać zgodnie z przewidzianym w słowniku języka polskiego¹⁹ rozumieniu wyrazu „dużo”, czyli duża liczba, ilość, w dużym stopniu, zakresie.

Wynika z tego, że powiązanie ekonomiczne występuje, jeżeli z działalności danego członka GV korzystają w dużym stopniu inni członkowie tej grupy. Stopień ten można ustalić na podstawie np. skali przychodów generowanych z tytułu świadczenia usług na rzecz innych członków grupy VAT w stosunku do przychodów generowanych przez inne podmioty. Przy czym nie jest konieczne, aby istniała tutaj konieczność wystąpienia bezwzględnej większości tych przychodów (tj. aby np. ponad 50% przychodów pochodziło od członków GV).

Wystarczające jest tutaj, aby z działalności danego podmiotu w znaczącym stopniu korzystali pozostali członkowie GV, np. aby przychody uzyskiwane od innych podmiotów tworzących grupę były wyższe od przychodów generowanych od innych pojedynczych podmiotów.

3.3. Powiązania organizacyjne

Ostatnim elementem powiązań pozostają te o charakterze organizacyjnym²⁰.



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 działającego poprzecznie 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 weryfikacji. Możliwe w tym

¹⁹ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/du%C5%BCo.html>.

²⁰ Art. 15a ust. 5 ustawy o VAT.

przypadku jest też zorganizowanie swoich działań na podstawie umownych ustaleń gwarantujących podejmowanie przez grupę VAT działań w koordynacji, uwzględniając wspólną wolę przedstawicieli członków grupy VAT. W takich przypadkach może zachodzić sytuacja, gdy występuje konieczność wcześniejszej zgody w odniesieniu do czynności zarządczych, takich jak mianowanie kadry kierowniczej lub innych kluczowych stanowisk, zawieranie dużych kontraktów, ustalanie cen towarów i usług. Organizacja działań w porozumieniu może przykładowo zmierzać do osiągnięcia wspólnego celu w postaci zaoferowania klientowi finalnej usługi o określonych wspólnie cechach lub też działania podmiotów z uwzględnieniem wspólnej strategii, np.: bank i spółka TFI (towarzystwo funduszy inwestycyjnych) wspólnie ustalają cechy oferowanych przez siebie usług tak żeby razem mogły stanowić spójny produkt dla klienta.

3.4. Test powiązań

Powyżej omówiono poszczególne typy powiązań. Podczas całego okresu istnienia grupy VAT zachodzić muszą wszystkie trzy typy powiązań²¹. 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, że w ramach działalności grup VAT nie będą popełniane nadużycia, ponieważ zapewnia ono wykluczenie sztucznych struktur pozbawionych jakiegokolwiek znaczenia gospodarczego.

Podkreślenia wymaga, że nie do pogodzenia z celem regulacji dotyczących testu powiązań jest wniosek, że gdy powiązania finansowe zostaną ustalone, można zakładać obecność powiązań ekonomicznych i organizacyjnych. Gdyby tak było, potrójny test (tj. powiązań finansowych, gospodarczych i organizacyjnych) zostałyby zredukowany do jednego warunku czyli powiązania finansowego. Założenie takie byłoby sprzeczne z wolą ustawodawcy (także prawodawcy unijnego), który wymienił także więzi ekonomiczne i organizacyjne. Natomiast fakt, że wszystkie trzy więzi zostały wyraźnie wskazane stanowi o wymogu oceny każdej z nich.

Podsumowując test powiązań musi być zdany przez każdy podmiot z grupy. Każdy przyszły członek grupy VAT musi pozytywnie spełniać każdy z wymienionych wyżej rodzajów powiązań w chwili tworzenia GV jak i przez cały okres istnienia grupy.

Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga rozumienie ciągłości spełnienia przesłanek powiązań. Wymogu tego nie należy sprowadzać do braku możliwości przekształceń wewnątrz grupy, których konsekwencją jest dalsze spełnianie przesłanek powiązań. Przykładowo można wskazać na zmianę wariantu powiązań ekonomicznych, gdzie początkowo główna działalność członków grupy VAT ma taki sam charakter, a następnie po zmianie główny przedmiot działalności członków GV zaczyna się różnić, ale w to miejsce pojawia się powiązanie oparte o prowadzenie działalności w znacznej mierze na rzecz drugiego członka GV.

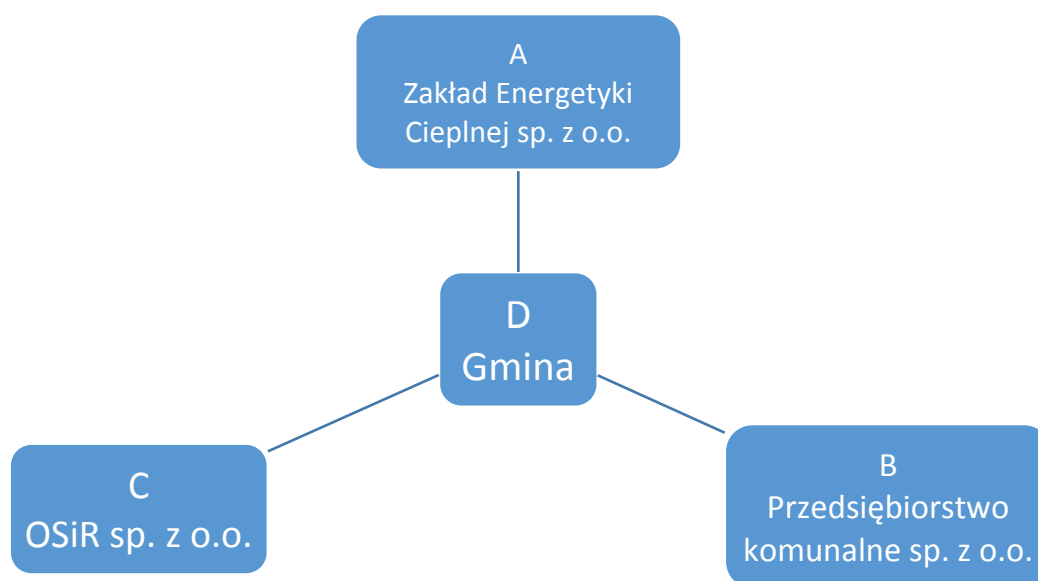
²¹ Art. 15a ust. 6 ustawy o VAT.

Należy też wziąć pod uwagę sytuacje, w których w toku procesu restrukturyzacji pomiędzy podatnikami dojdzie do modyfikacji powiązań finansowych, np. sprzedaż pakietu akcji zwykłych w celu nabycia pakietu akcji uprzywilejowanych. Istotne zawsze pozostaje by taka modyfikacja skutkowała dalszym spełnianiem przesłanek powiązań.

Jako przykład warto też wskazać na sytuację, w której jeden z członków grupy VAT, co do zasady korzystający z towarów lub usług nabywanych od innego członka grupy VAT, przez pewien czas nie będzie z nich korzystał (np. składał zamówień w związku z zapelnieniem magazynu, przerw technologicznych, awarii czy też nie będzie zamawiał usług księgowych i doradczych w okresach, w których nie upływają terminy sprawozdawcze). W takiej sytuacji, gdy pewne przerwy wynikają ze specyfiki prowadzonej działalności również należy zakładać, że spełnienie przesłanek powiązań nadal występuje.

Skutkiem opisanych wyżej sytuacji lub czynności nie może być jednak likwidacja powiązań a tylko ich zmiana, która podtrzyma nadal powiązania, albo przerwa (przejściowa, tymczasowa) która ze względu na swój charakter nie powinna być utożsamiana z zerwaniem danej przesłanki powiązań.

Przykładowy model spełniający test powiązań:



Powiązania finansowe:

Gmina D posiada bezpośrednio 75% udziałów u każdego z podmiotów A, B i C.

Powiązania ekonomiczne:

Gmina D (2 wariant powiązań ekonomicznych) - wynajmuje na rzecz Przedsiębiorstwa komunalnego sp. z o.o. B nieruchomości mieszkaniowe i usługowe.

Podmiot B (2 wariant powiązań ekonomicznych) – Wynajmuje część nieruchomości OSiR w tym budynek Aquaparku.

Podmiot C (2 wariant powiązań ekonomicznych) – Świadczy usługi w postaci organizacji imprez rekreacyjnych na rzecz gminy (D).

Podmiot A (3 wariant powiązań ekonomicznych) – dostarcza na rzecz B, C i D energię ciepłą.

Powiązania organizacyjne:

Gmina D oraz podmioty A, B i C ustaliły w umowie sposób organizacji swoich działań w porozumieniu.

3.5. Umowa

Rejestrację grupy VAT poprzedzą okres przygotowawczy podmiotów, które chcą wspólnie rozliczać VAT. Podmioty w tym okresie podejmują działania mające umożliwić im utworzenie GV. Rozważając utworzenie grupy VAT w pierwszej kolejności podmioty muszą dokonać analizy zachodzących pomiędzy nimi interakcji pod kątem spełniania przesłanek powiązań i pozostałych warunków (np. bycie podmiotem prowadzącym działalność na terytorium kraju w formie oddziału). W przypadku pozytywnej oceny w tym zakresie grupa podatników może podjąć decyzję o zawarciu na piśmie umowy o utworzeniu grupy VAT²².

Mając na uwadze regulacje kodeksu cywilnego²³ dotyczące formy czynności prawnych, przewidujące równoważność oświadczenia woli złożonego w formie elektronicznej z oświadczeniem woli złożonym w formie pisemnej sformułowanie „sporządzana na piśmie” należy rozumieć w ten sposób, że umowę o utworzeniu grupy VAT można zawrzeć również w formie elektronicznej.

Umowa ta zgodnie z przewidzianymi regulacjami:

- wskazuje nazwę podatnika zawierającą dodatkowe oznaczenie „grupa VAT” lub „GV”,
- wskazuje podmioty tworzące grupę VAT oraz wysokość ich kapitału zakładowego, przy czym jeżeli podmiotem tworzącym grupę jest oddział w umowie należy wskazać dane tego oddziału,
- wskazuje, który z podmiotów będzie przedstawicielem grupy VAT,
- informuje o udziałowcach (akcjonariuszach) i wskazuje wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podmiotów tworzących grupę VAT, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) tych podmiotów,
- określa nie krótszy niż 3 lata czas trwania grupy VAT, co stanowi gwarancję stabilności szczególnego podmiotu jakim jest grupa VAT.

Umowa ta może zawierać również inne istotne regulacje wewnętrzne dotyczące grupy VAT, np.:

- sposób zarządzania grupą,
- w jaki sposób i w jakim zakresie członkowie grupy VAT będą finansowali zobowiązanie podatkowe GV,

²² Art. 15a ust. 10 ustawy o VAT.

²³ Art. 78¹ § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360).

- w jaki sposób członkowie grupy będą dokonywać fakturowania na rzecz odbiorców zewnętrznych,
- czy każdy z członków będzie odbierał faktury dotyczące nabyć, czy może nastąpi centralizacja punktu ich odbioru,
- w jaki sposób rozwiązywane będą wątpliwości co do rozliczania VAT przez grupę np. w razie sporu między służbami księgowymi członka grupy i jej lidera,
- jakie dane finansowe członkowie grupy będą przekazywać sobie nawzajem.

3.6. Rejestracja

W pierwszej kolejności należy pamiętać o obowiązku wystąpienia przez grupę VAT (przedstawiciela grupy VAT) o nadanie NIP. Należy wyjaśnić, że powyższy NIP będzie służył do identyfikacji grupy VAT w zakresie dotyczącym podatku VAT, natomiast członkowie grupy w zakresie odnoszącym się do innych podatków nadal będą korzystać ze swoich indywidualnych NIP, które cały czas pozostaną ważne i niezmienione.

W celu rejestracji grupy VAT jako podatnika przedstawiciel grupy VAT składa zgłoszenie rejestracyjne grupy VAT, do właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego dołączając do niego umowę o utworzeniu grupy VAT²⁴.

W formularzu VAT-R niezbędne będzie odpowiednie oznaczenie, że podatnik jest grupą VAT. Na tym etapie wskazane jest również przedstawienie naczelnikowi urzędu skarbowego stosownego zbioru dokumentów i informacji (opisanie występujących powiązań) wykazujących występowanie wszystkich rodzajów powiązań. Usprawni to proces rejestracji, gdyż naczelnik urzędu skarbowego nie będzie musiał występować o uzupełnienie informacji w tym zakresie.

Rejestracja grupy VAT stanowi ostatni i decydujący etap prowadzący do nabycia przez tę grupę statusu podatnika. W przypadku, gdy warunki utworzenia grupy VAT nie zostaną spełnione naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, zawiadamiając o tym fakcie przedstawiciela grupy VAT²⁵.

Grupa VAT nabywa status podatnika z dniem wskazanym w umowie o utworzeniu grupy VAT, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji, o której mowa w art. 96 ust. 4 ustawy o VAT²⁶. Przepis daje możliwość elastycznego wskazania przez podatników, kiedy ma nastąpić początek funkcjonowania grupy VAT jako podatnika. Istotne pozostaje w tym miejscu odpowiednio wcześniejsze złożenie zgłoszenia rejestracyjnego, tak by umożliwić naczelnikowi urzędu skarbowego weryfikację przesłanek utworzenia grupy VAT, by rejestracja mogła nastąpić w terminie określonym w umowie o utworzeniu grupy VAT.

Po zarejestrowaniu grupy VAT jako podatnika (grupa VAT od tej chwili staje się podatnikiem, a czynności członków grupy są uznawane za czynności GV) podmioty, które weszły w skład tej grupy zostają wykreślone z rejestru jako podatnicy VAT. Czynności tej dokonuje właściwy

²⁴ Art. 96 ust. 1 i 3b ustawy o VAT.

²⁵ Art. 96 ust. 4d ustawy o VAT.

²⁶ Art. 15a ust. 12 ustawy o VAT.

dla podmiotu naczelnik urzędu skarbowego działając z urzędu.²⁷ Tak jak pozostali podatnicy, co do zasady przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzwspólnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia grupa VAT musi stosownie zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności w celu rejestracji jako podatnika VAT UE²⁸.

Wykreślenie członków grupy VAT i grupy VAT z rejestru VAT jako podatników VAT będzie równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE²⁹.

Członek grupy VAT po ustaniu jej trwania będzie miał przywracany zarówno status podatnika VAT, jak i status podatnika VAT UE, o ile status ten posiadał przed wykreśleniem związanym z zarejestrowaniem grupy VAT.

4. Przedstawiciel grupy VAT

Grupa VAT jako podatnik musi wypełniać określone obowiązki stąd wskazane jest określenie, 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. Przedstawiciel ten jest wskazywany w umowie o utworzeniu grupy VAT. Reprezentuje on grupę VAT w zakresie jej praw i obowiązków³⁰. W pierwszej kolejności mowa tu o obowiązkach wynikających z ustawy o VAT, ale należy mieć również na względzie regulacje m.in. Ordynacji podatkowej, ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej. W założeniu funkcję taką najczęściej powinien pełnić podmiot kontrolujący pozostałych członków grupy VAT (podmiot dominujący), ale przepisy nie przewidują w tym zakresie innych ograniczeń poza koniecznością bycia członkiem tej grupy VAT³¹.

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 VAT³². Natomiast mając na uwadze, że status przedstawiciela grupy VAT jest nabywany w drodze konsensusu podmiotów wchodzących w jej skład (przedstawiciel jest określany/wybierany w umowie o utworzeniu GV), zmiany w zakresie reprezentacji, będące konsekwencją podjętej wspólnie w tym zakresie decyzji lub będące przykładowo konsekwencją likwidacji podmiotu będącego przedstawicielem grupy VAT po jej ustaniu, będą musiały zostać ustalone między podmiotami, które wchodzi lub odpowiednio wchodziły w skład grupy VAT. Podmioty te będą musiały w tym zakresie dokonać zmiany umowy o utworzeniu grupy VAT.

²⁷ Art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT.

²⁸ Art. 97 ust. 1 ustawy o VAT.

²⁹ Art. 97 ust. 16 ustawy o VAT.

³⁰ Art. 15a ust. 11 ustawy o VAT.

³¹ Art. 15a ust. 10 ustawy o VAT.

³² Art. 8d ust. 4 ustawy o VAT.

5. Rozliczenia w grupie VAT, podatek naliczony i odliczenie proporcjonalne w VAT

5.1. Rozliczenia w grupie VAT

Z chwilą uzyskania statusu podatnika grupa VAT wchodzi w prawa poszczególnych członków grupy VAT. Przykładowo zachowane zostają prawa członków grupy VAT:

- niezrealizowane przez członków grupy VAT, w okresach rozliczeniowych przed utworzeniem grupy VAT, prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikające z faktur wystawionych na członków grupy VAT,
- możliwość skorzystania z korekty podatku VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (tzw. ulga na złe długi), wynikających z faktur wystawionych przez członków grupy VAT,
- prawo do dokonania korekt wynikających z art. 90a-91 ustawy o VAT, w sytuacji zaistnienia okoliczności wskazanych w tych przepisach,
- prawo do ujęcia w pierwszej deklaracji grupy VAT nadwyżek kwoty podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia z ostatnich deklaracji złożonych przez członków grupy VAT,

i obowiązki członków grupy VAT, przykładowo grupa VAT jest zobowiązana do:

- zapewnienia prawidłowego rozliczenia podatku VAT i zapłaty tego podatku w związku ze sprzedażą dokonaną przez członka grupy VAT, także za okresy rozliczeniowe, kiedy członkowie grupy rozliczali się odrębnie,
- skorygowania podatku naliczonego VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (tzw. ulga na złe długi), wynikających z faktur wystawionych na rzecz członków grupy VAT, w sytuacji braku zapłaty takiej faktury przez tego członka,
- dokonania korekt zgodnie z art. 90a-91 ustawy o VAT, w sytuacji zaistnienia okoliczności wskazanych w tych przepisach.

Grupa VAT zarejestrowana jako podatnik VAT czynny obowiązana jest do rozliczania podatku VAT od wykonywanych – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – czynności na zasadach ogólnych, tj. jako czynny podatnik VAT. Czynności te w zależności od ich charakteru będą:

- podlegać opodatkowaniu stawką podstawową 23% lub stawkami obniżonymi 8% lub 5%,
- podlegać opodatkowaniu stawką 0% – w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub eksportu towarów, lub dostawy niektórych towarów i usług,
- podlegać zwolnieniu z opodatkowania (zwolnienia przedmiotowe),
- nie podlegać opodatkowaniu w Polsce, jeżeli miejsce świadczenia usług będzie poza terytorium kraju.

Zasady opodatkowania poszczególnych czynności uznanych za świadczone przez grupę VAT dla innych podatników nie różnią się od zasad stosowanych przez innych podatników podatku VAT.

Czynności wykonywane przez grupę VAT poza działalnością gospodarczą (takie jak np. działania w charakterze organu władzy), czyli pozostające poza systemem VAT nie są dokumentowane fakturami, nie są wykazywane w ewidencji VAT i deklaracji VAT - mogą mieć jednak wpływ na wysokość dokonywanego odliczenia podatku naliczonego (omówienie zasad odliczenia w dalszej części objaśnień).



Dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane pomiędzy podmiotami należącymi do tej samej grupy VAT nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu. Oznacza to, że wykonywane pomiędzy członkami grupy VAT czynności nie podlegają fakturowaniu oraz nie są wykazywane w deklaracjach składanych przez grupę VAT.

Nadmienia się, że w przypadku obowiązków dotyczących kas rejestrujących nie występuje następstwo prawne, co oznacza, że prawa i obowiązki dotyczące prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników przed zawiązaniem GV nie przechodzą na GV. Wynika to z tego, że są to czynności o charakterze formalnym, a nie materialnym. Podmioty tworzące GV tracą bowiem status podatników, w wyniku tego to GV staje się nowym podatnikiem i GV jest zobowiązana do stosowania kas rejestrujących na zasadach ogólnych.

5.2. Podatek naliczony i odliczenie proporcjonalne w VAT

ZASADY OGÓLNE³³

Grupa VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego na zasadach wskazanych w ustawie o VAT, tj. w zakresie, w jakim zakupione towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Jeśli towary i usługi nabywane przez grupę VAT są wykorzystywane zarówno do sprzedaży opodatkowanej VAT, jak i do sprzedaży zwolnionej z VAT wykonywanej przez tę grupę VAT, jest ona zobowiązana do przyporządkowywania dokonywanych zakupów do tych dwóch grup. Jest to realizacja zasady alokacji bezpośredniej – podstawowej zasady odliczania VAT.

Podobne zasady dotyczą również wykorzystania nabytych przez grupę VAT towarów i usług do działalności gospodarczej jak i działalności pozostającej poza sferą podatku VAT.

Uwzględniając te zasady, uznaje się przykładowo, że odliczenie VAT dokonywane przez grupę VAT:

- w przypadku, gdy zakup jest dokonany przez spółkę A (członka tej grupy VAT) na potrzeby realizacji usług na rzecz spółki B (członka tej samej grupy VAT), która wykorzystuje je wyłącznie do świadczenia usług opodatkowanych ma zastosowanie pełne odliczenie podatku przez grupę VAT,
- w przypadku, gdy zakup jest dokonany przez spółkę A (członka tej grupy VAT) na potrzeby realizacji usług na rzecz spółki B (członka tej samej grupy VAT), która wykorzystuje je wyłącznie do świadczenia usług zwolnionych odliczenie nie


³³ Art. 86 ust. 1, ust. 2a-2h, ust. 7b, art. 90 ustawy o VAT.

przysługuje (zakup nie ma bowiem związku z czynnościami opodatkowanymi grupy VAT),

- w przypadku, gdy zakup jest dokonany przez spółkę A (członka tej grupy VAT) na potrzeby realizacji przez nią wyłącznie usług opodatkowanych na rzecz innych podmiotów (spoza tej grupy VAT) ma zastosowanie pełne odliczenie podatku przez grupę VAT,
- w przypadku, gdy zakup jest dokonany przez spółkę A (członka tej grupy VAT) na potrzeby realizacji przez nią wyłącznie usług zwolnionych na rzecz innych podmiotów (spoza tej grupy VAT) odliczenie przez grupę VAT nie przysługuje (zakup nie ma bowiem związku z czynnościami opodatkowanymi grupy VAT).

W sytuacji, gdy dokonywane przez grupę VAT (przez poszczególnych jej członków) zakupy towarów i usług służą zarówno działalności gospodarczej, jak i działalności pozostającej poza zakresem podatku VAT lub/i działalności opodatkowanej, jak i poza zakresem opodatkowania VAT (zwolnienie) oraz nie jest możliwe bezpośrednio ich przyporządkowanie do któregoś z rodzajów tej działalności, podatek naliczony do odliczenia ustala się z wykorzystaniem:

- **tzw. prewspółczynnika** – jeśli dokonywane zakupy będą służyć działalności gospodarczej jak i działalności pozostającej poza sferą VAT, i/lub
- **udziału procentowego** wykorzystania danej nieruchomości do celów prywatnych, i/lub
- **tzw. współczynnika** – jeśli dokonywane zakupy będą służyć czynnościom opodatkowanym VAT, jak i czynnościom zwolnionym od tego podatku.

 Informacje w zakresie stosowania prewspółczynnika/ udziału procentowego/ współczynnika zawiera broszura z 17 lutego 2016 r. pt. Zasady odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność o charakterze mieszanym, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2016 r. oraz załącznik pt. Zasady obliczania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników. Zasady omówione w broszurze znajdują odpowiednie zastosowanie również w przypadku ustalania prewspółczynnika/ udziału procentowego/ współczynnika w grupie VAT oraz u poszczególnych członków grupy VAT.

Broszurę i załącznik można znaleźć [tutaj](#).

PREWSPÓŁCZYNNIK³⁴

Prewspółczynnika członka grupy VAT

Zastosowanie przepisów o prewspółczynniku poprzedza stosowanie regulacji przewidujących dokonywanie bezpośredniej alokacji podatku naliczonego – omówione w zasadach ogólnych powyżej. Stosowanie prewspółczynnika stanowi kolejny etap odliczenia w przypadku braku możliwości alokacji zakupu wprost do prowadzonej działalności gospodarczej lub poza nią.

³⁴ Art. 86 ust. 2a – 2h, art. 90c ustawy o VAT, rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników.

Przed utworzeniem grupy VAT istotne jest ustalenie czy podmioty zawiązujące grupę VAT stosują tzw. prewspółczynnik, tj. dokonują zakupów, które będą służyć działalności gospodarczej jak i działalności pozostającej poza sferą VAT i w związku z tym odliczają VAT zgodnie z ustalonym dla nich prewspółczynnikiem proporcji. W przypadku, gdy każdy z członków grupy VAT przed jej utworzeniem stosował prewspółczynnik, oraz po zawiązaniu grupy VAT nadal będą dokonywane zakupy służące działalności gospodarczej jak i działalności pozostającej poza sferą VAT, grupa VAT posługuje się prewspółczynnikiem stosowanymi przez poszczególnych członków w roku zawiązania grupy VAT. Sposób (metodę) ustalania tego prewspółczynnika zasadniczo wybiera podatnik.



Zasadniczo, grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako odrębnych podatników. Obliczona kwota do przeniesienia z poprzedniej deklaracji wykazana przez grupę VAT w pierwszym rozliczeniu uwzględnia zatem odliczenie VAT według prewspółczynnika stosowanego przez poszczególnych członków tej grupy VAT.

Przykład 1

Spółka A wraz ze spółką B utworzyła grupę VAT 1 lipca 2024 r. Każda ze spółek miała ustalony prewspółczynnik proporcji, który stosowała w prowadzonej działalności przy odliczeniu podatku.

Grupa VAT będzie mogła stosować dla poszczególnych członków grupy VAT prewspółczynniki proporcji stosowane przez nich w roku zawiązania grupy VAT, tj. prewspółczynnik stosowany przez każdego z członków od początku w 2024 r. Jeżeli jednak okaże się, że ten prewspółczynnik byłby niereprezentatywny może on być na nowo uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu dla każdego z członków grupy VAT.

Przykład 2

Spółka A wraz ze spółką B utworzyła grupę VAT 1 stycznia 2024 r. Każda ze spółek miała ustalony prewspółczynnik proporcji na 2023 r., który stosowała w prowadzonej działalności przy odliczeniu podatku.

Grupa VAT będzie zobowiązana do korekty prewspółczynnika stosowanego przez poszczególnych członków w swojej deklaracji składanej za styczeń 2024 r. (tzw. urealnienie stosowanego prewspółczynnika).

W roku utworzenia grupa VAT będzie mogła stosować dla swoich członków prewspółczynniki proporcji, które byłyby stosowane przez poszczególnych członków w 2024 r., tj. prewspółczynnik według wartości urealnionej dla 2023 r. Jeżeli jednak okaże się, że ten prewspółczynnik byłby niereprezentatywny może on być na nowo uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu, dla każdego z członków grupy VAT.

Wyliczony dla członka grupy VAT prewspółczynnik znajdzie zasadniczo zastosowanie do zakupów towarów i usług dokonywanych przez tego członka grupy VAT, wykorzystywanych do celów „mieszanych”, które mogą być przyporządkowane do tego członka grupy VAT.

Prewspółczynnik grupowy

W sytuacji, gdy dokonywane zakupy (towarów i usług) będą służyć również działalności wykonywanej poza zakresem podatku VAT a bezpośrednio przyporządkowanie tych zakupów w całości do działalności gospodarczej nie będzie możliwe oraz nie będzie możliwości przyporządkowania dokonywanych zakupów do danego członka grupy VAT zastosowanie znajdzie prewspółczynnik ustalony dla całej grupy VAT.

W każdym roku po zawiązaniu grupy VAT, grupa dla dokonywanego odliczenia u członków grupy VAT oraz odliczenia przyjmowanego dla zakupów przyporządkowanych do całej grupy może zastosować wybraną pod kątem specyfiki działalności członka grupy VAT/grupy VAT metodę ustalenia prewspółczynnika przypisaną bezpośrednio do tego członka grupy VAT/grupy VAT, pod warunkiem jednak, że gwarantuje ona najbardziej dokładne wyliczenie kwoty podatku naliczonego do odliczenia. Przykładowe metody określenia prewspółczynnika wskazano w ustawie o VAT. Sposób (metodę) ustalania tego prewspółczynnika zasadniczo wybiera grupa VAT jako najbardziej adekwatną do profilu działalności dla każdego członka grupy VAT odrębnie lub całej grupy VAT.

Dokonywane na bieżąco odliczenie ma charakter wstępny – prewspółczynnik jest bowiem wyliczany zasadniczo na podstawie danych z poprzedniego roku podatkowego (wyjątek stanowią m.in. JST w przypadku, których istnieje możliwość wyliczania go na danych za rok poprzedzający poprzedni rok podatkowy).

Po zakończeniu roku podatkowego w pierwszym okresie rozliczeniowym roku następnego (tj. styczniu lub I kwartale) grupa VAT obowiązana jest do dokonania stosownej korekty dokonanego odliczenia (w odniesieniu do prewspółczynnika poszczególnych członków oraz prewspółczynnika całej grupy VAT) z wykorzystaniem realnych danych za rok korygowany. W przypadku zakupów związanych z nieruchomościami korekta ta będzie dokonywana w okresie 10-letnim, w przypadku środków trwałych o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł – w okresie 5-letnim, a w przypadku środków trwałych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł – w okresie 12-miesięcznym.



W przypadku, gdy zakup dokonany przez spółkę A (członka grupy VAT) na różne potrzeby, w tym:

- realizację usług na rzecz spółki B (członka grupy VAT), która wykorzystuje je do świadczenia usług opodatkowanych,
- realizację usług na rzecz spółki C (członka grupy VAT), która wykorzystuje je do świadczenia usług zwolnionych,
- realizację usług opodatkowanych na rzecz klientów spoza grupy VAT,
- realizację usług zwolnionych na rzecz klientów spoza grupy VAT

nie będzie miał zastosowania prewspółczynnik.



W przypadku, gdy zakup dokonany przez podmiot A (członka grupy VAT) na różne potrzeby, w tym np.:

- realizację usług na rzecz podmiotu C (członka grupy VAT), który wykorzystuje je do działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT,
- realizację usług opodatkowanych na rzecz klientów spoza grupy VAT,
- realizację usług zwolnionych na rzecz klientów spoza grupy VAT

i istnieje możliwość przyporządkowania określonej części tego zakupu do danego członka grupy VAT (np. zakup służy ekonomicznie czynnościom wykonywanym przez podmiot C do działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT), podmiot A zastosuje do odliczenia **prewspółczynnik indywidualny ustalony dla podmiotu C**. Brak możliwości przyporządkowania zakupu do konkretnego członka grupy VAT oznaczałoby w tym przypadku **konieczność stosowania prewspółczynnika przyjętego dla rozliczeń całej grupy VAT**.

Czynności wykonywane pomiędzy członkami grupy VAT nie są uznawane za czynności wykonywane poza zakresem VAT na potrzeby ustalania prewspółczynnika. W związku z tym, że konsekwencją tych czynności będzie np. wyłącznie opodatkowana lub zwolniona dostawa towarów/świadczenie usług przez grupę VAT – poza samą grupę – wykonywanie czynności wewnątrz grupy pomimo, że pozostaje neutralne na gruncie przepisów o VAT nie powoduje obowiązku stosowania prewspółczynnika przy odliczeniu podatku VAT. Prewspółczynnik może natomiast znaleźć zastosowanie w przypadku jeżeli konsekwencją czynności wykonywanych między członkami grupy VAT będą czynności świadczone – poza samą grupę – poza sferą opodatkowania VAT.

Po utworzeniu grupy VAT czynności wykonywane pomiędzy członkami grupy VAT jako czynności o charakterze wewnętrznym będą neutralne z punktu widzenia VAT, tzn. nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT. Natomiast dostawy towarów i świadczenie usług pomiędzy członkami grup VAT, a innymi podmiotami spoza grupy VAT podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych wynikających z ustawy o VAT.³⁵

Przykład 3

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. spółki A, B oraz C. Poszczególne podmioty w grupie VAT wykonują na zewnątrz grupy czynności opodatkowane oraz zwolnione z podatku VAT. Dodatkowo, spółka A wykonuje wewnątrz grupy na rzecz spółek B oraz C czynności związane z usługami reklamowymi. Czynności wykonywane przez spółkę A na rzecz spółek B i C pozostają neutralne na gruncie VAT – spółka A nie wystawia faktur oraz nie nalicza podatku VAT z tytułu tych świadczeń. Poszczególni członkowie grupy nie wykonują na zewnątrz grupy VAT czynności innych niż związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Członkowie grupy VAT oraz grupa VAT nie będą obowiązani do stosowania prewspółczynnika proporcji. Wykonywane czynności, w tym również te wewnątrz grupy VAT są elementem

³⁵ Art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 90 ust. 5, 6 i 9a, 10, 10c-10g ustawy o VAT).

działalności gospodarczej podatnika. W związku z tym nie wpływają na zmianę zakresu odliczenia podatku VAT.

Po rozwiązaniu grupy VAT, w przypadku podatnika (byłego członka grupy VAT), który w momencie wykreślenia z rejestru grupy VAT został przywrócony do rejestru przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 96 ust. 9k ustawy o VAT, obowiązek związany z korektą rozliczenia VAT (tzw. urealnienie prewspółczynnika) powinien być realizowany przez odpowiedniego byłego członka grupy VAT do którego przypisano odliczenie VAT od dokonanego zakupu towarów lub usług, w tym:

- były członek grupy VAT będzie stosował dotychczasowy ustalony dla niego w grupie VAT prewspółczynnik dla bieżących nabyć, dokonywanych po rozwiązaniu grupy VAT, do końca roku w którym grupa VAT została wykreślona z rejestru VAT. Jeżeli jednak okaże się, że ten prewspółczynnik byłby niereprezentatywny podatnik może na nowo uzgodnić prewspółczynnik z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu,
- były członek grupy VAT będzie dokonywał odpowiedniej korekty nabyć przyporządkowanych do niego w rozliczeniu rocznym, tj. w deklaracji składanej dla pierwszego okresu rozliczeniowego w kolejnym roku,

Przykład 4

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. podmiotów A, B oraz C. Podmiot A nabył towar wykorzystywany przez niego do działalności opodatkowanej (świadczeń opodatkowanych na zewnątrz grupy VAT) oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT. Podmiot A stosował ustalony prewspółczynnik dla bieżących nabyć na poziomie 30%.

Grupa VAT została wykreślona z rejestru VAT 30 czerwca 2027 r. Podmiot A będzie zobowiązany do korekty odliczenia po upływie całego roku, w którym dokonano nabyć służących działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT z uwzględnieniem urealnionego wskaźnika preproporcji, który będzie możliwy co do zasady do określenia po upływie całego roku. Podatnik uwzględnia w dokonywanym wyliczeniu okres, w którym był członkiem grupy VAT oraz okres po przywróceniu do rejestru jako odrębnego podatnika do końca roku kalendarzowego.

Przykład 5

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. spółki A, B oraz C. Spółka A nabywała w 2026 r. towary i usługi w celu świadczenia na rzecz spółki B usług, które były wykorzystywane przez spółkę B do działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT. Spółka A zastosowała dla odliczenia prewspółczynnik ustalony dla spółki B.

Z końcem 2026 r. grupa VAT zostaje rozwiązana. Po likwidacji grupy VAT korekta powinna nastąpić według faktycznego wskaźnika prewspółczynnika wyliczonego dla spółki B.

Spółka A będzie zobowiązana do korekty odliczenia według urealnionego prewspółczynnika ustalonego dla spółki B.

- korekta dotycząca rozliczenia czynności, dla których odliczenie nastąpiło współczynnikami całej grupy, będzie rozliczana przez byłego członka grupy, który był faktycznym nabywcą.

Przykład 6

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. spółki A, B oraz C. Dla towarów oraz usług, których nie można bezpośrednio przyporządkować do konkretnego członka grupy VAT, grupa stosuje prewspółczynnik ustalony dla całej grupy VAT. W 2024 r. spółka A nabywa towar (np. maszynę, dla której okres korekty wynosi 5 lat). Odliczenie z tytułu nabycia towaru następuje z uwzględnieniem prewspółczynnika ustalonego dla całej grupy VAT. Następnie grupa VAT zostaje rozwiązana. Po likwidacji grupy VAT towar jest przyporządkowany do spółki A, która go nabyła i nadal wykorzystuje w prowadzonej działalności.

Spółka A będzie zobowiązana do korekty odliczenia, w każdym roku aż do końca okresu korekty według urealnionego prewspółczynnika ustalonego dla spółki A, po 1/5 w przypadku każdego roku.

Natomiast, gdy towar zostanie przyporządkowany w trakcie trwania grupy VAT spółce B i po rozwiązaniu grupy VAT Spółka B będzie wykorzystywała go w działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza VAT (nie da się przyporządkować wykorzystania wyłącznie do czynności opodatkowanych tej spółki) korekta roczna powinna następować według urealnionego prewspółczynnika ustalonego w spółce B, po 1/5 w przypadku każdego roku.



Były członek grupy VAT, który nie miał ustalonego prewspółczynnika (wykonywał wyłącznie czynności na rzecz innych członków grupy VAT) w sytuacji rozwiązania grupy VAT i wykonywania czynności, których nie można przypisać bezpośrednio do działalności opodatkowanej tj. służą również czynnościom pozostającym poza sferą VAT ustala na nowo prewspółczynnik z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

UDZIAŁ PROCENTOWY WYKORZYSTANIA DANEJ NIERUCHOMOŚCI DO CELÓW PRYWATNYCH³⁶

Zanim grupa VAT zostanie utworzona istotne jest zbadanie czy podmioty zawiązujące grupę VAT stosowały udział procentowy odliczenia, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej. W przypadku, gdy którykolwiek z członków grupy VAT przed jej utworzeniem stosował odliczenie podatku wg udziału procentowego wykorzystania nieruchomości do działalności gospodarczej, grupa VAT posługuje się tymi danymi w celu dokonywania ewentualnych korekt przyjętego odliczenia.

W każdym kolejnym okresie rozliczeniowym po utworzeniu grupy VAT, w przypadku ponoszenia przez członka grupy VAT wydatków na nabycie oraz wytworzenie nieruchomości (w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów), która jest wykorzystywana zarówno do celów wykonywanej przez członka grupy VAT działalności gospodarczej, jak i celów osobistych (prywatnych) pracowników członka grupy VAT a przypisanie tych

³⁶ Art. 86 ust. 7b ustawy o VAT.

wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe – kwotę podatku naliczonego do odliczenia oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

Jeśli w ciągu 120 miesięcy (licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania) nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, grupa VAT jest obowiązana dokonać korekty odliczonego podatku naliczonego (korekta rzeczywista). Korekty dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Obowiązek korekty dotyczy nieruchomości oddanych do użytkowania przed utworzeniem grupy VAT oraz nieruchomości oddanych do użytkowania w trakcie funkcjonowania grupy VAT.³⁷

Po rozwiązaniu grupy VAT, w przypadku podatnika (byłego członka grupy VAT), który w momencie wykreślenia z rejestru grupy VAT został przywrócony do rejestru przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 96 ust. 9k ustawy o VAT, obowiązek korekty musi być realizowany przez odpowiedniego byłego członka grupy VAT (jeżeli nieruchomość nadal pozostaje w okresie korekty). Jeżeli nastąpi zmiana sposobu użytkowania nieruchomości powodująca zmniejszenie/zwiększenie udziału procentowego w wykorzystaniu nieruchomości podatnik przywrócony do rejestru będzie dokonywał korekty odliczonego podatku zgodnie z rzeczywistym sposobem użytkowania nieruchomości.

WSPÓŁCZYNNIK (PROPORCJA)

Proporcja członka grupy VAT³⁸

Zastosowanie przepisów o współczynniku poprzedza stosowanie regulacji przewidujących dokonywanie bezpośredniej alokacji podatku naliczonego – omówione w zasadach ogólnych powyżej. Stosowanie współczynnika stanowi kolejny etap odliczenia w przypadku braku możliwości alokacji zakupu wprost do opodatkowanej działalności gospodarczej lub działalności zwolnionej z opodatkowania.

Przed utworzeniem grupy VAT istotne jest ustalenie czy podmioty zawiązujące grupę VAT stosują współczynnik odliczenia VAT. W przypadku, gdy każdy z członków grupy VAT przed jej utworzeniem stosował współczynnik, grupa VAT posługuje się tymi współczynnikami w roku zawiązania grupy VAT.

W roku, w którym grupa VAT uzyskała status podatnika, proporcję przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia, tj. zastosowanie znajdzie proporcja, która była stosowana przez poszczególnych członków grupy VAT w chwili jej utworzenia.

³⁷ Art. 90a ust. 1 ustawy o VAT.

³⁸ Art. 90 ust. 1, 2, 8, 9 i 10c ustawy o VAT.

Jeśli dany członek grupy VAT, przed utworzeniem tej grupy VAT korzystał ze zwolnienia „podmiotowego” współczynnik wylicza się szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.³⁹



Zasady ustalenia współczynnika proporcji dla poszczególnych członków grupy VAT w pierwszym roku utworzenia tej grupy pozostają analogiczne jak dla prewspółczynnika opisanego w przykładzie nr 1 i 2 podrozdziału „Prewspółczynnik”.

W każdym kolejnym okresie rozliczeniowym po utworzeniu grupy VAT, stosowany będzie współczynnik wyliczany odrębnie dla każdego członka grupy VAT. Wyliczony współczynnik znajdzie zastosowanie do zakupów towarów i usług dokonywanych przez tego członka grupy VAT, wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej VAT, jak i działalności od tego podatku zwolnionej, dla których możliwe jest ich przyporządkowanie do konkretnego członka grupy VAT.

W przypadku jeżeli grupa VAT uzna, że proporcja przyjęta dla poszczególnych członków grupy VAT byłaby niereprezentatywna istnieje możliwość przyjęcia do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego, proporcji wyliczonej szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

Przykład 7

Grupa VAT składa się z trzech członków tj. spółki A, B oraz C. Poszczególne podmioty przed utworzeniem grupy VAT wykonywały zarówno czynności opodatkowane jak i zwolnione z podatku VAT. W związku z tym, że nie było możliwości przyporządkowania wszystkich zakupów wyłącznie do jednego rodzaju działalności każda ze spółek stosowała proporcję odliczenia dla zakupów służących celom „mieszanym”. Poszczególne wskaźniki przedstawiały się w następujący sposób: Spółka A – 55%, Spółka B – 70%, Spółka C – 90%.

Po utworzeniu grupy VAT przyjmuje się, że do końca roku, w którym utworzono grupę VAT zastosowanie znajdą dotychczasowe wskaźniki stosowane przez poszczególnych członków grupy VAT.

W związku z utworzeniem grupy VAT u jednej ze spółek wchodzących w skład tej grupy (spółka A) przewiduje się znaczną zmianę w profilu sprzedaży, która wpłynie na zmarginalizowanie segmentu czynności zwolnionych z VAT. Przełoży się to również na wzrost stosowanego współczynnika proporcji. Nowy prognozowany przez grupę VAT wskaźnik dla Spółki A ma wynieść 90%. Grupa VAT uznając dotychczas stosowany wskaźnik proporcji za niereprezentatywny może ustalić nową proporcję odliczenia dla spółki A według prognozy z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu.

³⁹ Art. 90 ust. 8, 9 i 10c ustawy o VAT.

Przykład 8

Spółki A, B i C wchodzi w skład grupy VAT. Każdy z jej członków stosuje proporcję odliczenia VAT: spółka A – 26%, spółka B – 63%, spółka C – 54%. Grupa VAT (spółka B) dokonuje zakupu towarów, które ekonomicznie będą służyć tylko do działalności prowadzonej przez spółkę B, przy czym nie ma możliwości ich przyporządkowania wyłącznie do czynności opodatkowanych VAT tego podmiotu.

W takim przypadku grupa odliczy VAT od zakupu tych towarów według proporcji stosowanej przez spółkę B, tj. 63%.

Przykład 9

Grupa VAT składa się z jednostki samorządu terytorialnego (np. gminy) oraz utworzonych przez nią spółek komunalnych/miejskich (podmiotów niepodlegających centralizacji z JST).

Spółka miejska (członek grupy VAT) zgodnie z przepisami ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych nabyła towary służące dostawie lub świadczeniu usług na rzecz innego członka grupy - gminy na cele wykonywanych przez nią zadań. Jednocześnie nie będzie możliwe przyporządkowanie poniesionych przez spółkę miejską nabyć do poszczególnych rodzajów działalności JST (opodatkowanej podatkiem VAT, zwolnionej i niepodlegającej opodatkowaniu tym podatkiem). Natomiast nabycia posłużą wyłącznie czynnościom wykonywanym przez jedną z jednostek organizacyjnych tej gminy podlegającą centralizacji rozliczeń.

Zastosowanie znajdzie tzw. prewspółczynnik/współczynnik proporcji, ustalony dla konkretnej jednostki organizacyjnej, na rzecz której spółka miejska dokonuje dostawy towarów lub świadczy usługę w ramach grupy VAT, jeśli dokonywane nabycia będą służyć czynnościom opodatkowanym VAT, niepodlegającym opodatkowaniu tym podatkiem, jak i czynnościom zwolnionym od tego podatku realizowanym przez członka grupy VAT (jednostkę organizacyjną podlegającą wraz z Gminą centralizacji rozliczeń).

W przypadku, gdy z ustaleń podatnika (grupy VAT) wynika, że nabywane towary i/lub usługi służą czynnościom realizowanym przez Gminę (opodatkowanym, zwolnionym i pozostającym poza VAT) ustalenie poziomu odliczenia według proporcji i preproporcji Gminy (w podziale na poszczególne jednostki organizacyjne) odbywa się na dotychczasowych zasadach właściwych dla jednostek samorządu terytorialnego po dokonanej centralizacji.

Proporcja grupowa⁴⁰

Jeżeli:

- nie będzie możliwości wyodrębnienia całości lub części kwot, w stosunku do których przysługuje prawo do odliczenia dla zakupów związanych z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi z podatku VAT,

⁴⁰ Art. 90 ust. 1, 2, 8, 9 i 10d ustawy o VAT.

- wydatki będą służyć celom „mieszanym”, których wykonywania nie da się przyporządkować do konkretnego członka grupy VAT (nie jest możliwe zastosowanie proporcji odliczenia przyjętej przez jednego z członków grupy VAT),

grupa VAT musi ustalić proporcję, według której będzie dokonywać odliczenia od wydatków służących takim celom. Przy czym, proporcja w pierwszym roku utworzenia grupy VAT jest wyliczana szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

W kolejnych latach funkcjonowania grupy VAT wyliczony współczynnik (proporcję) określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego przez grupę VAT w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest on ustalany. Współczynnik ten zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Przykład 10

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. spółki A, B oraz C. W związku z tym, że nie było możliwości przyporządkowania wszystkich zakupów wyłącznie do jednego rodzaju działalności u każdego z członków grupy VAT każda ze spółek stosuje ustaloną dla siebie proporcję odliczenia dla zakupów służących celom „mieszanym”. Dodatkowo, jeden z członków grupy VAT nabywa również kilka rodzajów usług (np. usługi księgowo), których nie można przyporządkować do jednego z członków tej grupy – są one związane z całokształtem działalności gospodarczej grupy VAT.

Mając na uwadze, że nabywane usługi księgowo będą związane z działalnością „mieszaną”, tj. opodatkowaną i zwolnioną wykonywaną przez wszystkich członków grupy VAT, grupa VAT ma obowiązek ustalenia odrębnego wskaźnika proporcji według prognozy uzgodnionej w formie protokołu z naczelnikiem urzędu skarbowego. Ustalony wskaźnik proporcji będzie stosowany przez grupę VAT zawsze gdy nie będzie możliwości wyodrębnienia całości lub części kwot, w stosunku do których przysługuje prawo do odliczenia, oraz których nie da się przyporządkować do konkretnego członka grupy VAT.



Były członek grupy VAT, który nie miał ustalonego współczynnika (wykonywał wyłącznie czynności na rzecz innych członków grupy VAT) w sytuacji rozwiązania grupy VAT i wykonywania czynności, których nie można przypisać bezpośrednio do działalności opodatkowanej i zwolnionej ustala na nowo proporcję z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu.

Zasady wspólne dla proporcji członka grupy VAT oraz proporcji grupowej

Współczynnik dla danego członka grupy VAT będzie ustalany jako udział rocznego obrotu realizowanego przez tego członka z tytułu czynności, w związku z którymi grupie VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie realizowanym przez członka grupy VAT z tytułu czynności, w związku z którymi grupie VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi grupie VAT nie przysługuje takie prawo.

W przypadku współczynnika ustalanego dla całej grupy VAT wyliczenie nastąpi jako udział rocznego obrotu realizowanego przez całą grupę VAT z tytułu czynności, w związku z którymi grupie VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całym obrocie realizowanym przez grupę VAT z tytułu czynności, w związku z którymi grupie VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi grupie VAT nie przysługuje takie prawo.

W obu przypadkach w liczniku tego ułamka należy zatem ująć następujące czynności (bez kwoty podatku VAT) w związku z którymi grupie VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego realizowane przez członka grupy VAT (jeżeli ustalamy współczynnik dla konkretnego członka grupy VAT) lub realizowane przez całą grupę (jeżeli ustalamy współczynnik dla całej grupy):

- odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- wewnątrzspółnotową dostawę towarów,
- eksport towarów,
- dostawę towarów lub świadczenie usług poza terytorium kraju, które nie są opodatkowane w Polsce, lecz uprawniają do odliczenia podatku VAT naliczonego (art. 86 ust. 8 ustawy o VAT),
- usługi wymienione w art. 86 ust. 9 ustawy o VAT, jeżeli miejscem ich świadczenia jest kraj trzeci, lub usługi bezpośrednio dotyczące towarów eksportowanych.

W mianowniku tego ułamka należy natomiast ująć następujące czynności (bez kwoty podatku VAT) realizowane odpowiednio przez konkretnego członka grupy VAT lub przez całą grupę VAT:

- czynności wykazane w liczniku,
- pozostałe czynności wykonywane w ramach działalności gospodarczej przez grupę VAT (członka grupy VAT), w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

W wyliczeniu współczynnika nie uwzględnia się następujących czynności:

- dostaw towarów i usług zaliczanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów – używanych przez grupę VAT (członka grupy VAT) na potrzeby jej działalności,
- pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
- usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt. 7, 12 i 38-41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy (dotyczy usług ubezpieczeniowych, udzielenia kredytów, itp.),⁴¹
- transakcji wewnętrznych, tj. transakcji dokonywanych między członkami grupy VAT.

⁴¹ Art. 90 ust. 3, 5, 6 i 9a, 10c i 10d ustawy o VAT.

Wyliczony współczynnik (proporcję) określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego przez członka grupy VAT w roku poprzedzającym rok podatkowy (obrotu przyporządkowanego do tego członka grupy VAT), w odniesieniu do którego jest on ustalany. Współczynnik ten zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Zasada ta jest stosowana również w odniesieniu do współczynnika określonego dla całej grupy, z tym, że ustalenie następuje na podstawie obrotu całej grupy VAT w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego jest ustalany.⁴²

W przypadku gdy wyliczony dla danego członka grupy VAT współczynnik:

- przekroczył 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z jego zastosowania, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – grupa VAT może uznać, że współczynnik ten wynosi 100%,
- nie przekroczył 2% – grupa VAT może uznać, że współczynnik ten wynosi 0%.

Wskazana zasada dotyczy również współczynnika wyliczonego dla całej grupy VAT.⁴³

Dokonywanie korekt podatku naliczonego

Dokonywane na bieżąco odliczenie ma charakter wstępny – współczynnik jest bowiem wyliczany co do zasady według danych z poprzedniego roku podatkowego. Po zakończeniu roku podatkowego w pierwszym okresie rozliczeniowym roku następnego (tj. styczniu lub I kwartale) grupa VAT zobowiązana jest do dokonania stosownej korekty dokonanego odliczenia z wykorzystaniem już realnych danych za rok korygowany. Zasady korekty jednorazowej lub wieloletniej pozostają analogiczne jak zasady opisane w części dotyczącej przewspółczynnika.⁴⁴

Po rozwiązaniu grupy VAT, w przypadku podatnika (byłego członka grupy VAT), który w momencie wykreślenia z rejestru grupy VAT został przywrócony do rejestru przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 96 ust. 9k ustawy o VAT, proporcja, która została ustalona dla niego odrębnie przed utratą statusu podatnika przez grupę VAT, będzie stosowana przez tego podatnika do końca roku, w którym grupa VAT, której był członkiem została wykreślona z rejestru VAT.

Oznacza to, że podatnik przywrócony do rejestru VAT po utracie statusu podatnika przez grupę VAT dla zakupów, których nie da się przyporządkować do konkretnych czynności opodatkowanych lub zwolnionych będzie stosował odliczenie proporcjonalne według wskaźnika ustalonego dla niego w grupie VAT – do końca roku, w którym grupa VAT utraciła status podatnika VAT.

Podatnik będzie mógł również przyjąć proporcję wyliczoną szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu, jeżeli uzna, że

⁴² Art. 90 ust. 4 ustawy o VAT.

⁴³ Art. 90 ust. 10 ustawy o VAT.

⁴⁴ Art. 90c i art. 91 ustawy o VAT.

w odniesieniu do niego kwota obrotu dla ustalenia proporcji, przyjęta dla okresu kiedy był członkiem grupy VAT byłaby niereprezentatywna.

Po upływie roku, w pierwszym okresie rozliczeniowym roku następnego (tj. styczniu lub I kwartale) podatnik przywrócony do rejestru zobowiązany będzie do dokonania stosownej korekty dokonanego odliczenia z wykorzystaniem już realnych danych za rok korygowany w oparciu o przepisy art. 91 ust. 1-9 ustawy o VAT.

Do wyliczenia obrotu osiągniętego przez podatnika, który był w poprzednim roku podatkowym członkiem grupy VAT i dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie, powinien zostać przyjęty obrót:

- jaki można przyporządkować dla tego podatnika za okres, w którym był członkiem grupy VAT, oraz
- osiągnięty przez tego podatnika po utracie statusu podatnika przez grupę VAT.⁴⁵

Przykład 11

Podatnik – grupa VAT nabywa w 2024 r. komputer o wartości przekraczającej 15 tys. zł, który ma zamiar wykorzystywać w ramach działalności gospodarczej, przy czym w ramach działalności gospodarczej towary będą służyć działalności opodatkowanej i działalności zwolnionej z VAT u spółki A będącej jednym z członków tej grupy VAT. Podatek naliczony przy zakupie maszyny wynosi 5 000 zł. Nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie podatku naliczonego wyłącznie do opodatkowanej działalności gospodarczej.

Grupa VAT skorzysta z możliwości odliczenia podatku naliczonego. W 2023 r. Spółka A jako członek grupy VAT osiągnęła:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT – 600 000 zł,

- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł.

Proporcja przypadająca na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej wyniesie:

$$600\ 000 : (600\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 85,71\% \text{ (w zaokrągleniu 86\%)}$$

Kwota podatku naliczonego związanego z czynnościami opodatkowanymi VAT wyniesie:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 86\% = 4\ 300\ \text{zł}$$

Z tytułu nabycia komputera grupa VAT w 2024 r. będzie mogła odliczyć 4 300 zł.

Wyliczona kwota podatku naliczonego będzie podlegała korekcie po zakończeniu 2024 r.

Z ostatnim dniem października 2024 r. grupa VAT przestała być podatnikiem VAT w związku z wystąpieniem zmian w stanie faktycznym skutkującym naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika – naczelnik urzędu skarbowego przywrócił spółkę A do rejestru jako czynnego podatnika VAT. Komputer w dalszym ciągu służy czynnościom opodatkowanym i zwolnionym wykonywanym przez spółkę A.

⁴⁵ Art. 90 ust. 10e-10g, art. 91 ustawy o VAT.

Korekta na podstawie art. 91 ustawy o VAT

Wyliczenie proporcji przypadającej na czynności opodatkowane VAT w ramach działalności gospodarczej z uwzględnieniem danych za 2024 r.:

W 2024 r. Spółka A jako członek grupy VAT (w okresie styczeń-październik 2024) oraz jako odrębny podatnik (w okresie listopad-grudzień 2024) osiągnęła:

- obrót z tytułu czynności opodatkowanych VAT – 400 000 zł,

- obrót z tytułu czynności zwolnionych z VAT – 100 000 zł.

Proporcja z uwzględnieniem tych danych wyniesie:

$$400\ 000\ \text{zł} : (400\ 000\ \text{zł} + 100\ 000\ \text{zł}) \times 100\% = 80\%$$

Powyższe oznacza, że grupa VAT mogła odliczyć następującą kwotę podatku naliczonego przy zakupie tego komputera:

$$5\ 000\ \text{zł} \times 80\% = 4\ 000\ \text{zł}$$

Podatnik – spółka A będzie obowiązany w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy 2025 r. skorygować podatek do odliczenia, tj. zmniejszyć ten podatek o kwotę 60 zł $[(4\ 300\ \text{zł} - 4\ 000\ \text{zł})/5]$, co wynika z obowiązku korekty 5-letniej dla środków trwałych, których wartość przekracza 15 tys. zł. Odpowiednio podatnik będzie zobowiązany skorygować podatek za pierwszy okres rozliczeniowy 2026, 2027, 2028 oraz 2029 r. jeżeli kwota VAT z urealnionej proporcji dla tych lat również będzie inna niż zastosowana do odliczenia w 2024 r.

ODLICZENIE WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z SAMOCHODAMI⁴⁶

W przypadku gdy członek grupy VAT ponosi wydatki związane z pojazdami samochodowymi, które dotyczą zarówno jej działalności gospodarczej, jak i celów innych niż działalność gospodarcza (innych niż cele prywatne):

- kwota wynikająca z faktury, dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celnego, lub
- kwota podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, objętych procedurą uproszczoną, wynikającego z dokumentu celnego, importu usług oraz dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca


powinna zostać proporcjonalnie pomniejszona zgodnie z prewspółczynnikiem stosowanym przez członka grupy VAT, wykorzystującego ten pojazd.

W przypadku gdy samochód będzie wykorzystywany również do celów prywatnych wyliczona zgodnie z prewspółczynnikiem kwota podatku naliczonego powinna zostać pomniejszona o 50%. W przypadku gdy samochód będzie używany wyłącznie do działalności gospodarczej (i spełnione są wszystkie wymogi z ustawy o VAT) wyliczona przy pomocy prewspółczynnika kwota podatku naliczonego nie będzie pomniejszana.


⁴⁶ Art. 86 ust. 2a, art. 86a, art. 90, 90b ustawy o VAT.

Jeśli jednak wydatki dotyczące pojazdów samochodowych są związane z czynnościami opodatkowanymi VAT oraz zwolnionymi od VAT wykonywanymi w ramach działalności gospodarczej danego członka grupy VAT, kwota ta powinna ulec dalszemu proporcjonalnemu pomniejszeniu zgodnie ze współczynnikiem (proporcją) wyliczonym dla członka grupy VAT, wykorzystującego te pojazdy, na podstawie art. 90 ust. 3-10 oraz ust. 10c-10g ustawy o VAT.

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi odpowiednie zastosowanie znajdują również zasady korygowania tych wydatków przewidziane w art. 90b ustawy o VAT.

 Grupa VAT zachowuje prawa związane z formularzem VAT-26 złożonym przez członka grupy VAT przez okres trwania tej grupy. VAT-26 złożony przez członka grupy VAT przed utworzeniem grupy VAT zachowuje aktualność po utworzeniu grupy VAT.

W przypadku, gdy w trakcie funkcjonowania grupy VAT zmieni się wykorzystywanie pojazdu samochodowego grupa VAT jest obowiązana do aktualizacji informacji VAT-26 najpóźniej do końca miesiąca, w którym dokonała tej zmiany.⁴⁷

 W przypadku złożenia VAT-26 przez grupę VAT np. w związku z zakupem pojazdu przez jednego z członków grupy VAT, a następnie rozwiązania grupy VAT, kontynuacja pełnego odliczenia VAT przez byłego członka grupy VAT od wydatków związanych z pojazdem wymaga złożenia przez niego nowego formularza VAT-26.

6. Transakcje transgraniczne

6.1. Transakcje wewnątrzspółnotowe

W przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych, tj. WDT (wewnątrzspółnotowa dostawa towarów) oraz WNT (wewnątrzspółnotowe nabycie towarów) zastosowanie będą miały co do zasady analogiczne reguły dla grup VAT jak w przypadku transakcji krajowych. Oznacza to, że stroną danej transakcji wewnątrzspółnotowej na terytorium Polski (dostawcą bądź nabywcą) będzie grupa VAT jako podatnik VAT, a nie poszczególne podmioty wchodzące w jej skład.

Z chwilą rejestracji grupy VAT podmioty wchodzące w jej skład tracą odrębny status podatnika VAT (następuje wykreślenie podmiotu z rejestru jako podatnika VAT – art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT). Jednocześnie, dokonanie powyższego wykreślenia automatycznie skutkuje również wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE (art. 97 ust. 16 ustawy o VAT).

W przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych jedynie grupa VAT (a nie podmioty ją tworzące) będzie mogła uzyskać numer VAT-UE, który jest niezbędny dla dokonywania tych transakcji. Aby rozpocząć dokonywanie transakcji wewnątrzspółnotowych grupa VAT powinna zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w stosownym zgłoszeniu rejestracyjnym o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności (art. 97 ust. 1 ustawy o VAT). Następnie naczelnik urzędu skarbowego zarejestruje grupę VAT jako podatnika VAT UE (art. 97 ust. 4 ustawy o VAT), nadając jej odrębny numer dla transakcji wewnątrzgrupowych.

⁴⁷ Art. 86a ust. 14 ustawy o VAT.

Zatem w przypadku dokonania WNT grupa VAT powinna przekazać dostawcy swój numer VAT-UE. Analogicznie w przypadku dokonywania WDT grupa VAT będzie również posługiwać się swoim numerem VAT-UE względem nabywcy towaru.

Przykład 12

Spółka A (z siedzibą w Polsce) wraz ze Spółką B (również z siedzibą w Polsce) utworzyła na terytorium Polski grupę VAT. Grupa VAT uzyskała od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (numer VAT-UE). Następnie spółka A nabyła w Polsce tkaniny od krajowego dostawcy (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT a grupą VAT). W dalszej kolejności Spółka A sprzedała te tkaniny do Spółki X z siedzibą we Francji (transakcja między grupą VAT, a podmiotem spoza grupy VAT - spółką meblarską zlokalizowaną we Francji). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Polski do Francji.

W powyższej sytuacji transakcja między Spółką A i Spółką X stanowić będzie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT-UE (wraz z wykreśleniem Spółki A z rejestru podatników z chwilą rejestracji grupy VAT, została ona również wykreślona z rejestru VAT UE). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy WDT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE oraz zastosuje 0% stawkę podatku (po skompletowaniu wymaganych dokumentów). Grupa VAT, jako podatnik, wystawi również fakturę z tytułu WDT.

Przykład 13

Spółka A (z siedzibą w Polsce) wraz ze Spółką B (również z siedzibą w Polsce) utworzyła grupę VAT w Polsce. Grupa VAT uzyskała od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (numer VAT-UE). Następnie spółka A nabyła tkaniny od Spółki X z siedzibą we Francji (transakcja między grupą VAT, a podmiotem spoza grupy VAT - spółką meblarską zlokalizowaną we Francji). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Francji do Polski.

W powyższej sytuacji transakcja między Spółką A i Spółką X stanowić będzie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT-UE (wraz z wykreśleniem Spółki A z rejestru podatników z chwilą rejestracji grupy VAT, została ona również wykreślona z rejestru VAT UE). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy WNT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE.

W przypadku transakcji wewnątrzspółnotowych dokonywanych między oddziałem a spółką (zakład główny), która dany oddział utworzyła, w przypadku gdy oddział ten wszedł w skład grupy VAT w Polsce bądź zagranicą, będą miały zastosowanie analogiczne zasady.⁴⁸

Przykład 14

Spółka A (z siedzibą w Czechach) nie jest członkiem grupy VAT w kraju siedziby. Spółka A utworzyła w Polsce Oddział X. Oddział X wraz z innymi podmiotami utworzył w Polsce grupę VAT, która uzyskała od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych (numer VAT-UE).

Następnie Oddział X nabył w Polsce tkaniny od krajowego dostawcy (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT a grupą VAT). W dalszej kolejności Oddział X dostarczył te tkaniny do Spółki A z siedzibą w Czechach (transakcja między grupą VAT, a podmiotem spoza grupy VAT - spółką meblarską zlokalizowaną w Czechach). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Polski do Czech.

W powyższej sytuacji transakcja między Oddziałem X i Spółką A stanowić będzie wewnątrzspółnotową dostawę towarów (WDT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT-UE (wraz z wykreśleniem Oddziału X z rejestru podatników z chwilą rejestracji grupy VAT, został on również wykreślony z rejestru VAT UE). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy WDT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE oraz zastosuje 0% stawkę podatku (po skompletowaniu wymaganych dokumentów). Grupa VAT, jako podatnik, wystawi również fakturę z tytułu WDT.

Przykład 15

Spółka A (z siedzibą w Czechach) jest członkiem grupy VAT w kraju siedziby. Spółka A utworzyła w Polsce Oddział X. Oddział X nie wchodzi w skład grupy VAT na terenie Polski. Oddział X uzyskał od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych (numer VAT-UE).

Następnie Oddział X nabył tkaniny od Spółki A z siedzibą w Czechach (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT, a grupą VAT, w skład której wchodzi - spółka meblarska zlokalizowana w Czechach). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Czech do Polski.

W powyższej sytuacji transakcja między Oddziałem X i Spółką A stanowić będzie wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie Oddział X posługujący się nadanym numerem VAT-UE. Oddział X nabędzie bowiem status podatnika VAT w Polsce względem transakcji ze Spółką A w momencie, gdy jego zakład główny (Spółka A) wejdzie w skład grupy VAT w Czechach (tj. z chwilą rejestracji grupy

⁴⁸ Opodatkowanie VAT transakcji pomiędzy zakładem głównym spółki znajdującym się w państwie członkowskim oraz oddziałem tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, w sytuacji, gdy jeden z tych podmiotów wchodzi do grupy VAT zostało potwierdzone w wyrokach TSUE C-7/13 Skandia oraz C-812/19 Danske Bank a także w wytycznych Komitetu VAT.

VAT). To zatem Oddział X jako podatnik rozliczy WNT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE.

Przykład 16

Spółka A (z siedzibą w Czechach) posiada Oddział X zlokalizowany w Polsce i Oddział Y na Litwie. Oddział X jest członkiem grupy VAT w Polsce. Oddział X dostarczył część tkanin do Oddziału Y. W tym przypadku nastąpiła transakcja między grupą VAT (Oddział X), a podmiotem spoza grupy VAT – (Oddziałem Y). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Polski na Litwę.

W powyższej sytuacji transakcja między Oddziałem X i Oddziałem Y stanowić będzie wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT-UE (wraz z wykreśleniem Oddziału X z rejestru podatników z chwilą rejestracji grupy VAT, został on również wykreślony z rejestru VAT UE). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy WDT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE oraz zastosuje 0% stawkę podatku (po skompletowaniu wymaganych dokumentów). Grupa VAT, jako podatnik, wystawi również fakturę z tytułu WDT.

Przykład 17

Spółka A (z siedzibą w Czechach), która jest członkiem grupy VAT w Czechach, posiada Oddział X zlokalizowany w Polsce i Oddział Y na Litwie. Oddział X nabył część tkanin od Oddziału Y zlokalizowanego na Litwie. Zarówno Oddział X jak i Oddział Y nie wchodzi w skład grupy VAT. W tym przypadku nastąpiła odpłatna transakcja między dwoma podmiotami spoza grupy VAT - oddziałami Spółki A, zlokalizowanymi w Polsce i na Litwie. W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Litwy do Polski.

W powyższej sytuacji, transakcja między Oddziałem Y i Oddziałem X została dokonana w obrębie jednego podatnika VAT. Transakcja taka stanowić będzie wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie Oddział X posługujący się nadanym numerem VAT-UE.

W tym przypadku nastąpi przemieszczenie własne (na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o VAT) towarów należących do tego samego podatnika (przemieszczenie „wewnątrz” Spółki A, tj. pomiędzy utworzonymi przez nią oddziałami X i Y, zlokalizowanymi w różnych PCz). Podkreślić należy, że wejście Spółki A (zakład główny) do grupy VAT w Czechach, nie będzie miało wpływu na kwalifikację odpłatnej transakcji dokonanej bezpośrednio pomiędzy poszczególnymi oddziałami utworzonymi przez tę spółkę (które to oddziały nie weszły do innych grup VAT). Zmianie kwalifikacji ulegną jedynie transakcje między Spółką A, a jej oddziałami (jak wskazano na powyższych przykładach). W konsekwencji, w omawianym przykładzie to Oddział X („reprezentując” podatnika w PL, tj. Spółkę A) rozliczy WNT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE.

Warto podkreślić, że w ujęciu kapitałowym/organizacyjnym spółka (zakład główny) oraz utworzony przez nią oddział w dalszym ciągu stanowią jedno funkcjonalne przedsiębiorstwo (pomimo faktu, że spółka bądź jej oddział wejdą w skład grupy VAT w Polsce). W przypadku dokonania transgranicznego, nieodpłatnego przemieszczenia towarów własnych w ramach tego przedsiębiorstwa wyjaśnienia wymaga kwalifikacja tego typu transakcji mając na uwadze szczególne przypadki uregulowane w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT (tzw. nietransakcyjne WDT) oraz w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT (tzw. nietransakcyjne WNT).

W przypadku nieodpłatnego przemieszczenia towarów własnych z Polski do PCz UE pomiędzy oddziałem, który wszedł do grupy VAT w Polsce oraz zagraniczną spółką (zakład główny), która utworzyła ten oddział w Polsce, będzie miało miejsce WDT, w rozumieniu art. 13 ust. 1 ustawy o VAT. Transakcja tego typu nie będzie natomiast objęta szczególną regulacją z art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, ponieważ w momencie wejścia któregoś z podmiotów z grupy kapitałowej do grupy VAT, podmiot taki stanie się odrębnym podatnikiem VAT (tj. status podatnika nabywa grupa VAT, którą współtworzy ten podmiot) względem pozostałych podmiotów (np. spółki, która utworzyła ten oddział). Podkreślić należy, że pomimo braku odpłatności tego typu transakcji stanowić ona nadal będzie WDT, ponieważ przy takiej dostawie istotny jest sam fakt przemieszczenia towaru (zgodnie z art. 13 ust. 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT), bez względu na płatność.

Przykład 18

Spółka A (z siedzibą w Czechach) nie jest członkiem grupy VAT w kraju siedziby. Spółka A utworzyła w Polsce Oddział X. Oddział X wraz z innymi podmiotami utworzył w Polsce grupę VAT, która uzyskała od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych (numer VAT-UE).

Następnie Oddział X nabył w Polsce tkaniny od krajowego dostawcy (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT a grupą VAT). Grupa VAT odliczyła VAT naliczony z tego tytułu. W dalszej kolejności Oddział X nieodpłatnie przekazał te tkaniny do Spółki A z siedzibą w Czechach (transakcja między grupą VAT, a podmiotem spoza grupy VAT - spółką meblarską zlokalizowaną w Czechach). W wyniku tej dostawy tkaniny zostały przetransportowane z Polski do Czech.

W powyższej sytuacji transakcja (nieodpłatne przemieszczenie towarów własnych w ramach jednego przedsiębiorstwa) między Oddziałem X i Spółką A stanowić będzie wewnątrzspółnotową dostawę towarów (WDT) na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT-UE (wraz z wykreśleniem Oddziału X z rejestru podatników w momencie przystąpienia do grupy VAT, został on również wykreślony z rejestru VAT UE).

Natomiast w przypadku nieodpłatnego przemieszczenia towarów własnych z PCz UE do Polski pomiędzy oddziałem, który wszedł do grupy VAT w Polsce oraz zagraniczną spółką (zakład główny), która utworzyła ten oddział, w ogóle nie wystąpi wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT). Podkreślić bowiem należy, że WNT podlega opodatkowaniu tylko w przypadku, gdy jest odpłatne (bezwzględny warunek przewidziany w art. 5 ust. 1 pkt 4

ustawy o VAT). Zatem takie przesunięcie majątkowe w ramach grupy kapitałowej/przedsiębiorstwa nie będzie objęte reżimem VAT, niezależnie od tego czy daną transakcję analizować z punktu widzenia art. 9 ust. 1 ustawy o VAT czy też art. 11 ust. 1 ustawy o VAT (nieopłatne przemieszczenie towarów własnych).

Co więcej, również w tym przypadku w ramach jednego przedsiębiorstwa powstaną dwaj odrębni podatnicy VAT, ponieważ w momencie wejścia któregoś z podmiotów z danej grupy kapitałowej do grupy VAT, podmiot taki stanie się odrębnym podatnikiem VAT względem pozostałych podmiotów (np. spółki, która utworzyła ten oddział). Dlatego również z tego względu nie będzie możliwe zastosowanie art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, ponieważ przepis ten dotyczy dokonania przemieszczenia towaru w obrębie jednego podatnika VAT.

Przykład 19

Spółka A (z siedzibą w Czechach) nie jest członkiem grupy VAT w kraju siedziby. Spółka A utworzyła w Polsce Oddział X. Oddział X wraz z innymi podmiotami utworzył w Polsce grupę VAT, która uzyskała od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych (numer VAT-UE).

Następnie Oddział X nieodpłatnie nabył tkaniny od Spółki A z siedzibą w Czechach (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT – producentem tkanin z siedzibą w Czechach, a grupą VAT w skład której wchodzi Oddział X). W wyniku tego nabycia tkaniny zostały przetransportowane z Czech do Polski.

W powyższej sytuacji transakcja między Spółką A i Oddziałem X (nieodpłatne przemieszczenie towarów własnych w ramach jednego przedsiębiorstwa) nie będzie stanowić wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) na terytorium Polski. Powyższe nabycie nie podlega bowiem opodatkowaniu VAT na terenie kraju. Oddział X nie nabędzie statusu podatnika VAT w Polsce względem transakcji ze Spółką A w momencie, gdy oddział ten wejdzie w skład grupy VAT na terenie kraju. W konsekwencji, na Oddziale X (grupie VAT) nie będzie ciążył obowiązek rozliczenia WNT w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE.

Grupa VAT powinna także gromadzić wymaganą prawem dokumentację dla zastosowania stawki 0% z tytułu WDT (art. 42 ustawy o VAT). Przy czym poszczególne dokumenty mogą zostać wystawione na poszczególne podmioty tworzące grupę VAT, ponieważ nadal to te podmioty zachowują odrębność cywilnoprawną względem swoich kontrahentów, np. w zakresie zawierania umowy spedycji czy umowy ubezpieczenia towaru, itp. Z punktu widzenia VAT umowy takie będą traktowane jako dotyczące grupy VAT i będą traktowane jak dowody uprawniające (oprócz innych wymaganych dokumentów) do zastosowania stawki 0% przez grupę VAT.

Również grupa VAT będzie zobowiązana do cyklicznego składania informacji podsumowującej VAT UE o dokonanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych, zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 100-102 ustawy o VAT.

6.2. Import usług

Analogiczne zasady rozliczania podatku przez grupę VAT będą dotyczyły również importu usług. W przypadku nabycia usług stanowiących import usług, przez podmiot należący do grupy VAT, podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tego tytułu będzie grupa VAT, a nie podmiot należący do grupy VAT.

Przykład 20

Spółka A (z siedzibą w Polsce) wraz ze Spółką B (również z siedzibą w Polsce) utworzyła grupę VAT na terytorium Polski. Grupa VAT uzyskała od Naczelnika US odrębny numer identyfikacyjny VAT. Następnie Spółka A nabyła usługi prawne od Spółki X z siedzibą we Francji, nieposiadającej stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (transakcja między grupą VAT a podmiotem spoza grupy VAT – kancelarią prawną zlokalizowaną we Francji).

W powyższej sytuacji transakcja między Spółką A i Spółką X stanowić będzie tzw. import usług na terytorium Polski. Podatnikiem VAT z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się nadanym numerem VAT (po wejściu do grupy VAT Spółka A nie posiada statusu podatnika, w związku z czym została również wykreślona z rejestru podatników VAT, tracąc dotychczasowy numer VAT). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy ww. import usług prawnych w krajowej deklaracji VAT.

Przykład 21

Spółka A (z siedzibą w Czechach) jest członkiem grupy VAT w kraju siedziby. Spółka A utworzyła w Polsce Oddział X. Oddział X nie wchodzi w skład grupy VAT na terenie Polski. Oddział X uzyskał od Naczelnika US numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych (numer VAT-UE).

Następnie Oddział X nabył usługę tłumaczenia dokumentu urzędowego od Spółki A z siedzibą w Czechach (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT, a grupą VAT, w skład której wchodzi spółka świadcząca usługi tłumaczeń, zlokalizowana w Czechach). W wyniku realizacji świadczenia Oddział X otrzymał drogą elektroniczną przetłumaczony dokument.

W powyższej sytuacji transakcja między Oddziałem X i Spółką A stanowić będzie import usług na terytorium Polski. Podatnikiem VAT UE z tego tytułu będzie Oddział X posługujący się nadanym numerem VAT-UE. Oddział X nabędzie bowiem status podatnika VAT w Polsce względem transakcji ze Spółką A w momencie, gdy jego zakład główny (Spółka A) wejdzie w skład grupy VAT w Czechach. To zatem Oddział X jako podatnik rozliczy import usług w deklaracji podatkowej.

6.3. Procedury OSS (One Stop Shop)

W przypadku realizacji przez podmiot wchodzący w skład grupy VAT transakcji, które mogą być rozliczane z wykorzystaniem szczególnej procedury unijnej dotyczącej niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług (One Stop Shop), do procedury tej powinna

zarejestrować się grupa VAT. W takim przypadku podatek należny innemu państwu członkowskiemu zostanie rozliczony przez grupę VAT, a nie przez podmiot wchodzący w jej skład.

Wyjaśnić przy tym należy, że w następstwie sytuacji, w której którykolwiek z podmiotów w okresie poprzedzającym wstąpienie do grupy VAT przekroczył próg 10 000 euro/42 000 zł (art. 22a ust. 1 pkt 3 oraz art. 28k ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT), nowopowstała grupa VAT nie może korzystać z ww. progu.

Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce, jeżeli żaden z podmiotów nie przekroczy progu 10 000 euro/42 000 zł, jednakże łączna wartość sprzedaży przyjmowanej do obliczenia progu u wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy przekracza limit 10 000 euro/42 000 zł.

Przykład 22

Spółka A dokonała wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość na Łotwę o wartości 3 000 euro. Spółka B dokonała wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość na Litwę o wartości 4 000 euro. Spółka C świadczyła usługi elektroniczne do Estonii o wartości 5 000 euro. Wszystkie spółki mają siedzibę w Polsce. Żadna ze spółek nie dokonała wyboru miejsca opodatkowania w państwie członkowskim konsumpcji, co oznacza, że miejscem opodatkowania tych transakcji była Polska. Spółki planują utworzyć grupę VAT w następujących wariantach:

1) Grupę VAT utworzą wyłącznie spółka A i spółka B. W tym przypadku nowo utworzona grupa VAT przejmie wartości sprzedaży poszczególnych spółek dla celów wyboru miejsca opodatkowania. Łączna wartość takich sprzedaży wyniesie 7 000 euro (3 000 euro + 4 000 euro), a zatem poniżej limitu 10 000 euro. Grupa VAT może zatem dalej opodatkować transakcje w państwie siedziby.

2) Grupę VAT utworzą wszystkie spółki A, B oraz C. Również w tym przypadku nowo utworzona grupa VAT przejmie wartości sprzedaży poszczególnych spółek dla celów wyboru miejsca opodatkowania. Łączna wartość takich sprzedaży wyniesie 12 000 euro (3 000 euro + 4 000 euro + 5 000 euro), a zatem przekroczony zostanie próg 10 000 euro. Miejscem opodatkowania transakcji dokonywanych przez grupę VAT będą państwa członkowskie konsumpcji. W tej sytuacji grupa VAT w celu rozliczenia VAT należnego w innych państwach członkowskich może rozliczyć podatek za pośrednictwem OSS.

6.4. Eksport towarów

Regulacje dotyczące eksportu towarów nie zawierają specjalnych rozwiązań dedykowanych grupie VAT.

Eksportem towarów jest, co do zasady, dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych poza UE, jeżeli wywóz towarów poza UE jest potwierdzony przez właściwy organ celny określony w przepisach celnych. Dostawę towarów dokonaną przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy VAT uważa się za dokonane przez tę grupę VAT.

Konstrukcja grupy VAT jest stosowna wyłącznie na potrzeby ustawy o VAT. Tym samym nie może mieć zastosowania na gruncie przepisów celnych. Zatem zgłoszenia celnego wywozowego będą dokonywać dalej, co do zasady, poszczególni członkowie grupy VAT, a nie grupa VAT jako jeden podmiot.

Skoro grupa VAT jest podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT oraz jest zobowiązana do rejestracji w takim charakterze – to wywóz towarów poza terytorium UE dokonywany przez członka grupy VAT należy traktować dla celów ustawy o VAT tak jak gdyby towar ten został wywieziony przez grupę VAT. W konsekwencji dla potrzeb ustawy o VAT eksporterem (tj. podatnikiem) będzie grupa VAT, a nie poszczególne podmioty wchodzące w jej skład, które w danym okresie rozliczeniowym dokonały wywozu tych towarów poza terytorium UE.

Grupa VAT powinna także gromadzić wymaganą prawem dokumentację dla zastosowania stawki 0% z tytułu eksportu towarów (art. 41 ust. 6 ustawy o VAT). Przy czym poszczególne dokumenty wywozowe, tj. dokumenty potwierdzające wywóz towaru poza terytorium UE, mogą zostać wystawione na poszczególne podmioty tworzące grupę VAT, ponieważ nadal zachowują one odrębność na gruncie przepisów celnych. Z punktu widzenia ustawy o VAT dokumenty potwierdzające wywóz towaru poza terytorium UE będą traktowane jako wystawione na grupę VAT i będą uprawniały do zastosowania stawki 0%. Warunkiem zastosowania stawki 0% jest otrzymanie przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy dokumentów potwierdzających wywóz towaru poza terytorium UE przez poszczególne podmioty wchodzące w skład grupy VAT.

Rozliczenie eksportu towarów dokonanego przez członków grupy VAT w okresie przed powstaniem grupy VAT będzie dokonywane przez grupę VAT. Wynika to z tego, że grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę.

Przykład 23

Spółka A (z siedzibą w Polsce) wraz ze Spółką B (również z siedzibą w Polsce) utworzyła grupę VAT. Obie spółki zamierzają dostarczać towary poza terytorium UE na rzecz różnych kontrahentów. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego. Następnie Spółka A oraz Spółka B dostarczyły towar poza terytorium UE na rzecz swoich kontrahentów. Każdy kontrahent miał zawartą umowę na dostawę tych towarów z daną spółką, a nie z grupą VAT. Każda ze spółek dokonała odprawy celnej wywozowej i otrzymała dokumenty potwierdzające wywóz towaru poza terytorium UE. Każdy z tych dokumentów został wystawiony na daną spółkę.

W powyższej sytuacji transakcje między spółkami i ich kontrahentami powinny zostać uznane za eksport towarów dokonany przez grupę VAT. W konsekwencji podatnikiem z tego tytułu będzie grupa VAT posługująca się swoim numerem NIP. Spółka A i Spółka B nie posiadają statusu podatnika, zatem to grupa VAT rozliczy eksport towarów dokonany przez Spółkę A i Spółkę B. Grupa VAT wykaże eksport towarów w JPK_VAT z deklaracją oraz zastosuje 0% stawkę podatku (po skompletowaniu wymaganych dokumentów).

6.5. Import towarów

ZASADY OGÓLNE

Regulacje dotyczące importu towarów nie zawierają odrębnych rozwiązań dedykowanych grupie VAT.

Podatnikami z tytułu importu towarów są co do zasady podmioty, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła lub podmioty uprawnione do korzystania z określonych procedur celnych (art. 17 ust.1 pkt 1 i 2 ustawy o VAT).

Z uwagi na to, że w przypadku podatników tworzących grupę VAT to grupa a nie podmioty je tworzące jest (szczególnego rodzaju) podatnikiem import towarów dokonany przez członka grupy VAT należy traktować dla celów ustawy o VAT tak jak gdyby import ten został dokonany przez grupę VAT. Podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów będzie grupa VAT a nie członek grupy VAT.

Konstrukcja grupy VAT jest stosowna wyłącznie na potrzeby ustawy o VAT. Tym samym nie może mieć zastosowania na gruncie przepisów celnych.

Zatem zgłoszenia celne będą zasadniczo dokonywane przez poszczególne podmioty dokonujące importu, które są członkami grupy VAT, ponieważ nadal zachowują one odrębność na gruncie przepisów celnych. Z punktu widzenia ustawy o VAT zgłoszenie celne będą traktowane jako dokonane przez grupę VAT.

Podkreślić należy, że grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę. Zatem grupa VAT ma prawo do rozliczenia na ogólnych zasadach podatku naliczonego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej jako grupa VAT.

STOSOWANIE PROCEDURY UPROSZCZONEJ (ART. 33A USTAWY O VAT)

Zgodnie z art. 33a ust. 1 ustawy o VAT podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów (procedura uproszczona). Aby podatnik (importer) mógł skorzystać z procedury uproszczonej musi spełnić warunki określone w art. 33a ust. 2 ustawy o VAT.

W tym miejscu należy wskazać, że w przypadku rozliczenia importu towarów zasadą jest, że grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę w zakresie podatku od towarów i usług. Dotyczy to również procedury uproszczonej.

Zatem zobowiązanym do rozliczenia podatku od towarów i usług w procedurze uproszczonej (rozliczenie kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej) będzie grupa VAT.

Z uwagi na specyfikę podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, który jest ściśle powiązany z przepisami celnymi, oraz to, że poszczególni członkowie grupy VAT zachowują odrębność na gruncie przepisów celnych, warunki skorzystania z procedury uproszczonej

muszą być spełnione przez poszczególnych członków grupy VAT dokonujących importu towarów.

Oznacza to, że tylko import towarów dokonany przez członka grupy VAT, który spełnia określone przepisami warunki, będzie mógł być rozliczony bezpośrednio w deklaracji podatkowej przez grupę VAT.

W związku z powyższym grupa VAT zarejestrowana jako podatnik VAT czynny ma prawo co do zasady do rozliczenia kwoty podatku należnego w procedurze uproszczonej w deklaracji podatkowej składanej jako grupa VAT w zakresie importu dokonanego przez członka grupy VAT, który spełnia wszystkie warunki określone w art. 33a ustawy o VAT do zastosowania procedury uproszczonej.

Przykład 24

Spółka A wraz ze Spółką B oraz Spółką C utworzyły grupę VAT. Spółka C została przedstawicielem grupy VAT. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego z dniem 1 lutego 2023 r. Spółki tworzące grupę VAT przed 1 lutym 2023 r. nie korzystały z procedury uproszczonej. Na 23 lutego 2023 r. Spółka A spełnia warunki określone w art. 33a ustawy o VAT do zastosowania procedury uproszczonej. 25 lutego 2023 r. Spółka A dokonała importu towarów z uwzględnieniem wymogów wskazanych w art. 33a ustawy o VAT. Z kolei 27 stycznia 2023 r. Spółka B dokonała importu towarów, ale nie spełniała ona warunków wskazanych w art. 33a ustawy o VAT.

W powyższej sytuacji w JPK_VAT z deklaracją za luty 2023 r., składanym przez grupę VAT, powinien być rozliczony w procedurze uproszczonej tylko import towarów dokonany przez Spółkę A. Natomiast import towarów dokonany przez Spółkę B zostanie rozliczony na zasadach przewidzianych w art. 33 ustawy o VAT tj. Spółka B zapłaci podatek wynikający ze zgłoszenia celnego do naczelnika urzędu skarbowego właściwego do poboru należności celnych przywozowych wynikających z długu celnego. Grupa VAT ma prawo do rozliczenia na ogólnych zasadach podatku naliczonego z tytułu importu towarów dokonanego przez Spółkę A i B w deklaracji podatkowej składanej jako grupa VAT.

Przykład 25

Spółka A wraz ze Spółką B oraz Spółką C utworzyły grupę VAT. Grupa VAT została zarejestrowana jako podatnik VAT czynny 1 lutego 2023 r. Spółka C została przedstawicielem grupy VAT. Spółki tworzące grupę VAT przed jej utworzeniem nie korzystały z procedury uproszczonej. Po utworzeniu grupy VAT Spółka A zaczęła spełniać wszystkie warunki określone w art. 33a ustawy o VAT do zastosowania procedury uproszczonej. W lutym Spółka A dokonała importu towarów. W tym samym dniu importu towarów dokonała również Spółka B.

W następnym okresie rozliczeniowym (marzec) Spółka B zaczęła spełniać wszystkie warunki określone w art. 33a ustawy o VAT do zastosowania procedury uproszczonej i w tym okresie rozliczeniowym – dokonała importu towarów. W tym samym okresie rozliczeniowym importu towarów dokonała również Spółka A.

W JPK_VAT z deklaracją za luty składanym przez grupę VAT, powinien być rozliczony w procedurze uproszczonej wyłącznie import towarów dokonany przez Spółkę A. Natomiast import towarów dokonany przez Spółkę B powinien zostać rozliczony na zasadach przewidzianych w art. 33 ustawy o VAT (zasady ogólne). Z kolei w JPK_VAT z deklaracją za marzec grupa VAT powinna rozliczyć w procedurze uproszczonej import towarów dokonany zarówno przez Spółkę A, jak i Spółkę B.

Warunek zarejestrowania jako podatnik VAT czynny

Podstawową przesłanką umożliwiającą stosowanie procedury uproszczonej jest zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Ponieważ na gruncie ustawy o VAT podatnikiem jest grupa VAT, a nie poszczególni członkowie grupy, to tylko grupa VAT może być zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym. Zarejestrowanie grupy VAT jako podatnika VAT czynnego należy dla potrzeb stosowania procedury uproszczonej uznać jako spełnienie warunku zarejestrowania jako podatnik VAT czynny przez poszczególnych członków tej grupy VAT.

Przykład 26

Spółka A wraz ze Spółką B oraz Spółką C utworzyły grupę VAT. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego z dniem 1 stycznia 2023 r. W konsekwencji wymóg zarejestrowania jako podatnika VAT czynny na potrzeby procedury uproszczonej spełniają wszyscy członkowie grupy VAT.

Przedstawianie zaświadczeń/oświadczeń

Art. 33a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT wskazuje, że zastosowanie procedury uproszczonej możliwe jest pod warunkiem przedstawienia przez podatnika naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, wydanych nie wcześniej niż 6 miesięcy przed dokonaniem importu, zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych

składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość, i potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego.

Jak wskazano wcześniej, aby skorzystać z procedury uproszczonej, to członkowie grupy VAT dokonujący importu towarów muszą spełniać określone warunki. Zatem członkowie grupy VAT obowiązani są do przedstawienia stosownych dokumentów właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego.

Poszczególni członkowie grupy VAT w zakresie wpłat należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz wpłat z tytułu poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa nadal zachowują odrębność (z wyłączeniem podatku od towarów i usług). Zatem zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach z tytułu tych należności będą dotyczyć członka grupy VAT. Natomiast z uwagi na to, że na gruncie ustawy o VAT podatnikiem jest grupa VAT, zaświadczenie w zakresie podatku od towarów i usług oraz potwierdzenie zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego będzie dotyczyć grupy VAT.

Zaświadczenie w zakresie podatku od towarów i usług oraz potwierdzenie zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego wskazane w art. 33a ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, jak również pozostałe zaświadczenia wskazane w tym przepisie, mogą zostać zastąpione stosownymi oświadczeniami grupy VAT (w zakresie podatku od towarów i usług) oraz poszczególnych członków grupy VAT (w zakresie innym niż w podatku od towarów i usług)⁴⁹.

W konsekwencji aby skorzystać z procedury uproszczonej to członkowie grupy VAT, którzy dokonują importu towarów, będą obowiązani przedstawić naczelnikowi urzędu celno-skarbowego stosowne zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa (z wyłączeniem dokumentów dotyczących podatku od towarów i usług), zaświadczenie o braku zaległości we wpłatach w podatku od towarów i usług grupy VAT oraz potwierdzenie zarejestrowania grupy VAT jako podatnika VAT czynnego (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia).

Przykład 27

Spółka A, Spółka B oraz Spółka C utworzyły grupę VAT. Spółka C została przedstawicielem grupy VAT. Spółki tworzące grupę VAT przed jej utworzeniem nie korzystały z procedury uproszczonej. Po utworzeniu grupy VAT wszystkie spółki tej grupy zamierzają rozliczać import towarów w procedurze uproszczonej.

W celu skorzystania z procedury uproszczonej Spółka A, Spółka B i Spółka C przedstawia właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowemu (naczelnik właściwy ze względu na siedzibę spółek) odpowiednie zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa (z wyłączeniem zaświadczeń dotyczących podatku od towarów i usług)

⁴⁹ Art. 33a ust. 2a ustawy o VAT.

dotyczące tych spółek (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia), zaświadczenie o braku zaległości we wpłatach w podatku od towarów i usług grupy VAT oraz potwierdzenie zarejestrowania grupy VAT jako podatnika VAT czynnego (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia).

Przykład 28

Spółka A wraz ze Spółką B oraz Spółką C utworzyły grupę VAT. Spółka C została przedstawicielem grupy VAT. Spółki tworzące grupę VAT przed jej utworzeniem nie korzystały z procedury uproszczonej. Po utworzeniu grupy VAT Spółka A zamierza skorzystać z procedury uproszczonej.

W celu skorzystania z procedury uproszczonej Spółka A przedstawia właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowemu (naczelnik właściwy ze względu na siedzibę spółki) zaświadczenia o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa (z wyłączeniem zaświadczenia dotyczącego podatku od towarów i usług) dotyczące tej spółki (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia), zaświadczenie o braku zaległości we wpłatach w podatku od towarów i usług grupy VAT oraz potwierdzenie zarejestrowania grupy VAT jako podatnika VAT czynnego (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia).

W przypadku członków grupy VAT uprawnionych do stosowania procedury uproszczonej przed jej utworzeniem nie ma przeciwwskazań, aby kontynuowali rozliczanie importu towarów w tej procedurze po utworzeniu i zarejestrowaniu grupy VAT jako podatnika VAT czynnego. W takiej sytuacji członek grupy VAT przed dokonaniem importu towarów po utworzeniu grupy VAT powinien dokonać aktualizacji dokumentów przedstawionych naczelnikowi urzędu celno-skarbowego. Powinien przedstawić zaświadczenie w zakresie braku zaległości w zakresie podatku od towarów i usług grupy VAT i potwierdzenie zarejestrowania jako podatnik VAT czynny grupy VAT, której jest członkiem (względnie zastępujące je stosowne oświadczenia).



W przypadkach określonych w art. 33 ust. 7a-7e ustawy o VAT (zasady ogólne) organ celny co do zasady nie zabezpiecza kwoty podatku, jeżeli podatek ten nie został uiszczony, w przypadkach i trybie stosowanych przy zabezpieczaniu należności celnych na podstawie przepisów celnych. Na potrzeby tych regulacji poszczególni członkowie grupy VAT przedstawiają organowi celnemu właściwe dokumenty (art. 33 ust. 7a ustawy o VAT), względnie mogą przedstawić zastępujące te dokumenty stosowne oświadczenia (art. 33 ust. 7b ustawy o VAT) z obowiązkiem składania tych oświadczeń pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań (art. 33 ust. 7c ustawy o VAT). W tych przypadkach odpowiednie zastosowanie znajdują objaśnienia w części dotyczącej procedury uproszczonej w zakresie przedstawiania właściwych zaświadczeń i dokumentów.

Pozostałe warunki stosowania procedury uproszczonej

W art. 33a ustawy o VAT określone zostały także warunki, których spełnienie należy rozpatrywać na gruncie przepisów celnych (np. dokonywanie zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych, posiadanie statusu AEO⁵⁰). Pamiętać należy, że na gruncie przepisów celnych członkowie grupy VAT nadal zachowują odrębność, zatem to członkowie grupy VAT muszą spełnić określone warunki w rozumieniu przepisów celnych.

7. Raportowanie

Przed wejściem do grupy VAT podatnicy VAT powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie zobowiązani są do dokumentowania fakturami VAT każdej czynności dokonywanej między sobą. W związku z wprowadzeniem regulacji dotyczących grup VAT, z uwagi na to, że czynności dokonywane wewnątrz grupy są wyłączone z opodatkowania VAT, w ramach tych czynności nie ma możliwości wystawiania faktur, możliwe jest natomiast wystawienie, np. noty księgowej.

7.1. Fakturowanie

Grupa VAT jest podatnikiem, faktury są wystawiane przez podatnika zatem w tym przypadku przez grupę. Faktury te zawierają dane identyfikujące grupę VAT, w tym NIP grupy VAT.

Nie ma przy tym przeszkód, aby faktury wystawiane przez grupę, poza danymi grupy VAT, zawierały dane podmiotów ekonomicznie wykonujących czynności w ramach grupy – członków grupy. Rekomendowanym jest aby takie dane w zależności od sytuacji poniżej opisanych były wykazywane jako dane dodatkowe.

Przykład 29

Grupa VAT składa się z trzech członków (podmiotów A, B i C). Członek grupy VAT (podmiot A) nabył towar np. cement, który będzie wykorzystywany do działalności gospodarczej. Faktura VAT na nabycie cementu, oprócz danych obligatoryjnych wynikających z art. 106e ust. 1 ustawy o VAT, m.in. danych grupy VAT, tj. nazwa grupy VAT, adres grupy VAT oraz numer za pomocą którego grupa VAT jest zidentyfikowana na potrzeby podatku – może zawierać dodatkowe dane tj. nazwa oraz NIP podmiotu A.

Założeniem funkcjonowania grupy VAT jest to, że prawa i obowiązki poszczególnych członków grupy powstałe przed jej zawiązaniem przejmuje grupa VAT na okres jej funkcjonowania. Jeśli podmioty nie ustalą inaczej, biorąc pod uwagę, że zawiązanie grupy VAT podatkowo na cele VAT, oznacza powstanie nowego podatnika VAT, zgody udzielane na wystawianie faktur elektronicznych przez członków grupy mogą być potwierdzone przez grupę jako podatnika po jej zawiązaniu.

⁵⁰ Status upoważnionego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 38 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, z późn. zm.).

W wyniku przyjętego założenia, co do sukcesji, grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki pojedynczych członków tworzących grupę, również w kwestii wystawiania faktur korygujących do faktur dokumentujących sprzedaż poszczególnych członków przed powstaniem grupy VAT.

Korekty rozliczenia podatku z tytułu wystawienia faktury korygującej, która powinna być ujęta za okres rozliczeniowy, w którym grupa VAT była podatnikiem dokona przedstawiciel grupy VAT.

7.2. JPK_VAT

Od momentu uzyskania statusu podatnika grupa VAT będzie składać jeden zbiorczy plik JPK_VAT z deklaracją, który zawiera w sobie deklarację VAT i ewidencję. Tym samym już w przypadku grupy składającej się tylko z dwóch podmiotów ilość składanych plików JPK_VAT z deklaracją zmniejszy się z 24 rocznie do 12.

Pliki JPK_VAT z deklaracją, w okresie funkcjonowania grupy VAT, składa w imieniu grupy VAT, przedstawiciel grupy.

W przypadku osoby upoważnionej przez przedstawiciela grupy VAT do składania deklaracji w jego imieniu i na jego rzecz należy stosować przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące pełnomocnictw zamieszczone w dziale III rozdział 9a – Podpisywanie deklaracji.

7.3. KSeF

Obecny fakultatywny Krajowy System e-Faktur (dalej: KSeF) umożliwia wystawianie i odbieranie faktur przez grupę VAT, a także umożliwia nadawanie uprawnień do dostępu do KSeF na zasadach analogicznych jak w przypadku jednostek samorządu terytorialnego.

W przypadku konieczności wpisania na fakturze dodatkowego podmiotu, tj. członka GV, który faktycznie dokonuje czynności udokumentowanej fakturą, nie ma przeszkód, aby faktury zawierały dodatkowo jego dane (np. nazwę i jego adres). Tak wystawiona faktura będzie stanowiła podstawę do odpowiedniego przyporządkowania księgowego w dokumentacji prowadzonej przez GV. Powyższe jest możliwe do realizacji poprzez wskazanie w strukturze e-Faktury w węźle *Podmiot3* danych członka GV, który faktycznie dokonuje czynności udokumentowanych fakturą lub którego nabycie dokumentowane daną fakturą dotyczy – wskazując jednocześnie NIP tego członka oraz stosowną rolę w której występuje.

7.4. Odrębna ewidencja

EWIDENCJA W STRUKTURZE LOGICZNEJ

Członkowie grupy VAT mają obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji transakcji dokonywanych pomiędzy sobą w formie elektronicznej.⁵¹ Taką ewidencję należy przysyłać do

⁵¹ Obowiązek prowadzenie tej ewidencji wchodzi w życie 1 lipca 2023 r.


urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu⁵².

Ewidencja ta jest przesyłana zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne i w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej, zgodnie z wzorem udostępnionym przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych na elektronicznej platformie usług administracji publicznej.⁵³

Szczegółowy zakres danych zawartych w ewidencji, oraz sposób wykazywania danych zostanie określony w drodze rozporządzenia. W ramach prowadzonej przez każdego członka grupy VAT ewidencji wykazywane będą co najmniej dane dotyczące⁵⁴:

- rodzaju i wartości dostaw towarów i świadczonych usług przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT,
- członków grupy VAT, na rzecz których dokonano tych czynności,
- dokumentów potwierdzających dokonanie tych czynności.

EWIDENCJA TYMCZASOWA

 W okresie **od dnia 1 stycznia 2023 r. do dnia 30 czerwca 2023 r.** członkowie grupy VAT mają obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji transakcji dokonywanych pomiędzy sobą w formie elektronicznej.⁵⁵ Taką ewidencję należy przekazywać na wezwanie organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania. W ramach prowadzonej przez każdego członka grupy VAT ewidencji wykazywane są dane takie jak:

- nazwa i NIP nabywcy,
- data dokonania i zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi,
- nazwa (rodzaj) towaru lub usługi,
- miara i ilość (liczba) dostarczonych towarów lub zakres wykonywanych usług,
- kwota należności ogółem.

7.5. Kasy rejestrujące

Grupę VAT jako podatnika VAT obowiązują zasady ogólne dotyczące stosowania kas rejestrujących. Jeżeli dokonywana jest sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych grupa VAT jest obowiązana prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Grupa VAT traktowana jest jak nowy podatnik i może korzystać ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego z obowiązku ewidencjonowania z kas na zasadach ogólnych. Jeśli nastąpi zdarzenie powodujące brak możliwości korzystania ze zwolnienia (przekroczenie obrotu 20

⁵² Art. 109 ust. 11h ustawy o VAT.

⁵³ Art. 109 ust. 11i i 11j ustawy o VAT.

⁵⁴ Art. 109 ust. 11g ustawy o VAT.

⁵⁵ Art. 77a Ustawy 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 ustaw (Dz. U. poz. 2105, z późn. zm.).

tys. zł lub sprzedaż towarów wrażliwych) GV musi zakupić kasy rejestrujące we wszystkich miejscach (punktach), w których prowadzi sprzedaż na rzecz osób fizycznych.

Grupa VAT zobowiązana jest dokonać fiskalizacji kas rejestrujących. Może skorzystać z ulgi na zakup kas rejestrujących.

8. Wykaz podatników

W pierwszej kolejności należy wskazać, że utworzenie grupy VAT daje korzyść polegającą na braku opodatkowania transakcji wewnątrz grupy VAT co uwalnia również od konieczności weryfikacji kontrahentów na wykazie w zakresie tych transakcji.

Na wykazie podatników widoczna będzie grupa VAT (podatnik), która jednak z uwagi na swój wyjątkowy charakter w zakresie działań gospodarczych będzie funkcjonować poprzez podmioty wchodzące w jej skład, które nadal będą posiadaczami rachunków bankowych. 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 grupy⁵⁶.

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. Opiera się to na istocie funkcjonowania grup VAT, co sprowadza się do tworzenia z kilku podmiotów jednego podatnika. Zmiana podmiotowa następuje tylko w zakresie VAT – konstrukcja grup VAT nie oddziałuje na inne dziedziny prawa w tym prawo bankowe. Poza podatkiem VAT podmioty tworzące grupę VAT będą dalej funkcjonować odrębnie.

Wyjaśnić należy, że od momentu rejestracji i uzyskania statusu podatnika weryfikacja na wykazie podatników będzie dotyczyła grupy VAT. Kontrahenci nie będą dokonywać weryfikacji poszczególnych członków, gdyż w tym wypadku podatnikiem a co za tym idzie podmiotem widniejącym na wykazie będzie grupa VAT. Dane dotyczące rachunków członków VAT będą przypisane do grupy co umożliwi ich weryfikację mając na względzie obowiązek realizacji zapłaty na rachunek widniejący na wykazie.

Podkreślić również, należy że ze względu na wykreślenie z rejestru podmioty wchodzące w skład grupy będą widoczne w wykazie jako podmioty wykreślone z uwagi na wejście w skład grupy VAT⁵⁷.

9. MPP

W przypadku grup VAT w odniesieniu do mechanizmu podzielonej płatności zastosowanie mają ogólne zasady funkcjonowania tego mechanizmu.

Wyjaśnienia wymaga, że realizacja obowiązków związanych z mechanizmem podzielonej

⁵⁶ Art. 96b ust. 3c ustawy o VAT.

⁵⁷ Art. 96b ust. 3 pkt 12 i art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT.

płatności odbywać się będzie co do zasady bez zmian, gdyż powstanie grupy VAT nie zmienia relacji prawnych wynikających z prawa bankowego. Oznacza to, że podatnicy, którzy otrzymali fakturę wystawioną przez grupę VAT, którą należy opłacić w MPP, przy dokonywaniu płatności kwoty należności wynikającej z tej faktury dokonują zapłaty, z użyciem komunikatu przelewu na rachunek członka GV, czyli posiadacza rachunku w rozumieniu prawa bankowego. W ten sposób zrealizują ciążący na nich obowiązek uregulowania faktury w MPP. Z punktu widzenia grupy VAT zapłata w MPP będzie dokonywana przy użyciu komunikatu przelewu z rachunków członków grupy VAT, na rachunki kontrahentów, w ten sposób zrealizowany zostanie obowiązek zapłaty w MPP przez grupę.

Każdy z członków GV będąc dysponentem środków na swoim rachunku VAT, tak jak przed wstąpieniem do grupy, będzie regulował tymi środkami swoje zobowiązania podatkowe i inne należności dopuszczalne do realizacji z rachunku VAT.

Mając na uwadze, że dysponowanie środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT poszczególnych członków grupy będzie odbywało się również na zasadach ogólnych, to uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT będzie możliwe po uzyskaniu zgody naczelnika urzędu skarbowego.

W celu uwolnienia środków z konkretnego rachunku VAT wnioski do naczelnika urzędu skarbowego składać będzie jednak nie członek grupy lecz grupa VAT (jako podatnik), mimo że w myśl przepisów prawa bankowego posiadaczem tych rachunków w dalszym ciągu jest członek grupy. We wniosku wskazać należy rachunek VAT oraz rachunek rozliczeniowy, z którym powiązany jest ten rachunek VAT, jak też wysokość środków jaka ma zostać przekazana.

10. Grupa VAT w procedurze podatkowej

10.1. Postępowanie podatkowe

Grupa VAT w związku z posiadaniem statusu podatnika będzie stroną ewentualnych postępowań podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług w okresie jej funkcjonowania.

Członkom, którzy tworzyli grupę VAT w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, będzie przysługiwał status strony w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za okres obowiązywania grupy VAT⁵⁸.

Wyjątek stanowią będą postępowania podatkowe, o których mowa w art. 33 ust. 2-3, art. 34 ust. 1, 1a i 3, art. 138i ust. 9-11 oraz art. 138j ust. 1, 2 i 4 ustawy o VAT, gdzie stroną postępowania będzie członek grupy VAT.

10.2. Kontrola podatkowa

Tryb prowadzenia kontroli podatkowej wobec grupy VAT będzie analogiczny jak w przypadku

⁵⁸ Art. 133 § 2c pkt 2 Ordynacji podatkowej.

kontroli w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej. Status kontrolowanego będzie posiadać każdy członek wchodzący w skład grupy VAT w okresie objętym kontrolą podatkową. W przypadku gdy grupa VAT utraci status podatnika, lecz kontrolą podatkową ma być objęty okres, w którym funkcjonowała, wówczas będzie prowadzona jedna kontrola podatkowa wobec członków, którzy wchodzili w skład grupy VAT. W takim przypadku upoważnienie do przeprowadzenia kontroli będzie doręczane członkom, którzy wchodzili w skład grupy VAT zanim utraciła status podatnika. Jeśli dojdzie do rozwiązania któregoś z członków, którzy wchodzili w skład grupy VAT, przed wszczęciem kontroli podatkowej lub w trakcie jej prowadzenia, wówczas taka kontrola będzie prowadzona w stosunku do pozostałych członków wchodzących w skład grupy.⁵⁹

Kontrolę podatkową wobec grupy VAT będzie prowadził naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT⁶⁰.

10.3. Interpretacje

Grupie VAT będzie przysługiwać ochrona związana z zastosowaniem się przez nią do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek podmiotu planującego jej utworzenie, w zakresie działalności tej grupy VAT.⁶¹

W przypadku, konieczności zmiany, uchylecia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmiany lub uchylecia postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a Ordynacji podatkowej, doręcza się grupie VAT.⁶²

10.4. Nadpłata

Przedstawiciel grupy VAT będzie uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po utracie przez grupę VAT statusu podatnika⁶³. Należy mieć w tym miejscu na względzie, że po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem⁶⁴.

Wobec przedstawiciela grupy VAT, po utracie przez tę grupę statusu podatnika, znajdują odpowiednie zastosowanie obowiązujące zasady zwrotu nadpłaty podatnikom, płatnikom i inkasentom⁶⁵.

10.5. Wiążące Informacje stawkowe (WIS)

Wiążąca informacja stawkowa (WIS) to instrument, który wskazuje opis towaru/usługi będący jej przedmiotem, symbol odpowiedniej klasyfikacji (Nomenklatury scalonej – CN, Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług PKWiU albo Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych

⁵⁹ Art. 284ab § 3a Ordynacji podatkowej.

⁶⁰ Art. 284ab § 5 Ordynacji podatkowej.

⁶¹ Art. 14n § 1 pkt 1b Ordynacji podatkowej.

⁶² Art. 14n § 2 Ordynacji podatkowej.

⁶³ Art. 75 § 2a pkt 2 Ordynacji podatkowej.

⁶⁴ Art. 8d ust. 4 ustawy o VAT.

⁶⁵ Art. 77b § 5 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

PKOB) oraz zasadniczo stawkę podatku VAT. WIS zapewnia również stosowną ochronę dla jej posiadacza (adresata WIS), jak również dla innych podmiotów, które korzystają z WIS umieszczonej w ogólnodostępnej bazie publikowanej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów.

WIS, która jest decyzją administracyjną, wiąże organy podatkowe wobec podmiotów, dla których została wydana (adresat WIS) oraz te podmioty, w odniesieniu do czynności (dostawy, importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub świadczenia usług) wykonanych po dniu, w którym WIS została im doręczona. Wiążąca moc WIS kończy się z upływem 5 lat od jej wydania (chyba, że wcześniej WIS wygasła z mocy prawa w wyniku zmian przepisów prawa podatkowego powodujących jej niezgodność z tymi przepisami)⁶⁶.

Ustawa o VAT nie przewiduje szczególnych regulacji w zakresie WIS dla grup VAT. Oznacza to, że zastosowanie w tym zakresie znajdują obowiązuje regulacje art. 42a-42i ustawy o VAT.

Grupa VAT jest podatnikiem VAT, będzie zatem mogła wystąpić z wnioskiem o wydanie WIS⁶⁷. W jej imieniu stosowny wniosek będzie mógł złożyć przedstawiciel grupy.

Związanie rozstrzygnięciem zawartym w WIS w odniesieniu do towaru lub usługi będącej jej przedmiotem będzie dotyczyło grupy VAT jako jej adresata (podatnika VAT). WIS wiąże w odniesieniu do czynności dokonanych po dniu, w którym WIS została doręczona⁶⁸.

Jeżeli w trakcie obowiązywania WIS (5 lat od jej wydania⁶⁹) grupa VAT utraci status podatnika, wówczas WIS traci moc wiążącą w odniesieniu do towaru lub usługi będących jej przedmiotem⁷⁰.

Byli członkowie grupy będą mogli jednak skorzystać z mocy ochronnej WIS wynikającej z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej, analogicznie jak każdy podmiot (inny niż adresat WIS), który posługuje się WIS zamieszczonym w Biuletynie informacji Publicznej na stronie Ministerstwa Finansów⁷¹.

WIS bowiem zapewnia ochronę podatnikom innym niż jej adresat, pod warunkiem, że towar albo usługa jest tożsama z towarem lub usługą opisanymi w WIS.

Byli członkowie grupy VAT mogą zatem korzystać z mocy ochronnej WIS przewidzianej w Ordynacji podatkowej pod warunkiem, że dokonują dostawy towarów lub świadczenia usług tożsamych z towarami/usługami opisanymi w WIS wydanej dla zlikwidowanej grupy.

⁶⁶ Art. 42h ust. 1 ustawy o VAT.

⁶⁷ Art. 42b ust. 1 ustawy o VAT.

⁶⁸ Art. 42c ust. 1 ustawy o VAT.

⁶⁹ art. 42ha ustawy o VAT.

⁷⁰ art. 42c ust. 1 ustawy o VAT.

⁷¹ art. 42c ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT – ochrona wynikająca z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Przykład 30

Spółka A wraz ze Spółką B utworzyły grupę VAT. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego z dniem 1 stycznia 2023 r., a 15 stycznia 2023 r. Spółka A, jako przedstawiciel grupy, występuje z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej WIS. Dyrektor Krajowej Informacji Stawkowej (DKIS) 31 marca 2023 r. wydaje WIS (zasadniczo WIS wydawana jest w terminie do 3 miesięcy), której adresatem jest grupa VAT. WIS wiąże w okresie od dnia następującego po dniu doręczenia zasadniczo przez 5 lat.

1 października 2023 r. grupa VAT traci status podatnika. W związku z tym, że podatnik VAT przestaje istnieć WIS traci moc wiążącą. Byli członkowie grupy mogą jednak korzystać z mocy ochronnej WIS.

Grupa VAT będzie mogła również posługiwać się WIS wydaną dla podmiotu, który następnie zostanie członkiem utworzonej później grupy. W związku z przejęciem przez grupę praw i obowiązków członków grupy VAT w zakresie podatku od towarów i usług, na okres w jakim grupa ta posiada status podatnika, WIS wydana dla członka grupy będzie wiązała grupę VAT w odniesieniu do towarów lub usług będących przedmiotem wykonywanych przez nią czynności objętych tą WIS.

W takim przypadku, po rozwiązaniu się grupy VAT, WIS będzie w dalszym ciągu wiązała adresata WIS (jeśli nie upłyne termin ważności WIS). Pozostali członkowie zlikwidowanej grupy będą mogli skorzystać z mocy ochronnej WIS przewidzianej w Ordynacji podatkowej, pod warunkiem, że dokonują dostawy towarów lub świadczenia usług tożsamych z towarami/usługami opisanymi w WIS wydanej dla członka zlikwidowanej grupy.

Przykład 31

Spółka A jest posiadaczem WIS. Spółka A wraz ze Spółką B, utworzyły grupę VAT. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego z dniem 1 stycznia 2023 r. WIS wiąże grupę od 1 stycznia 2023 r.

1 października 2023 r. grupa VAT traci status podatnika. W związku z tym, że podatnik VAT przestaje istnieć WIS traci moc wiążącą dla grupy. WIS w dalszym ciągu jednak wiąże spółkę A jako posiadacza WIS. Spółka B może natomiast korzystać z mocy ochronnej WIS.

WIS może zostać zmieniona np. w wyniku zmian w Nomenklaturze scalonej CN⁷². Zmiana dokonana w trakcie działania grupy wiąże całą grupę (analogicznie jak WIS).

Przykład 32

Spółka A wraz ze Spółką B utworzyły grupę VAT. Naczelnik US zarejestrował grupę VAT jako podatnika VAT czynnego z dniem 1 stycznia 2023 r., a 15 stycznia 2023 r. Spółka A, jako przedstawiciel grupy, występuje z wnioskiem o wydanie wiążącej informacji stawkowej WIS. Dyrektor Krajowej Informacji Stawkowej (DKIS) 31 marca 2023 r. wydaje WIS (zasadniczo

⁷² Przesłanki zmiany WIS zostały określone w art. 42h ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

WIS wydawana jest w terminie do 3 miesięcy), której adresatem jest grupa VAT. WIS wiąże w okresie od dnia następującego po dniu doręczenia zasadniczo przez 5 lat.

WIS zostaje zmieniona 1 czerwca 2023 r. Adresatem zmiany WIS jest grupa VAT i zmiana wiąże tę grupę.

10.6. MDR

W związku z utworzeniem grupy VAT dokonano również stosownych zmian w Ordynacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. Przewidziano w tym zakresie, że w przypadku gdy korzystającym jest członek grupy VAT w rozumieniu ustawy o VAT, przepisy Rozdziału 11a stosuje się odpowiednio⁷³. W sytuacji, gdy korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację, według ustalonego wzoru, o zastosowaniu schematu podatkowego zawierającą:

- NSP (numer schematu podatkowego) tego schematu podatkowego,
- wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego - jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.⁷⁴

W przypadku korzystającego wchodzącego w skład grupy VAT powyższą informację, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego grupy VAT.⁷⁵

Zarówno utworzenie grupy VAT jak i czynności zmierzające do utworzenia grupy VAT:

- nie prowadzą do uzyskania głównej lub jednej z głównych korzyści podatkowej, którą podmiot/podmioty spodziewają się osiągnąć w związku z utworzeniem grupy VAT i nie spełniają warunków ogólnej cechy rozpoznawczej,
- nie spełniają warunków szczególnej cechy rozpoznawczej lub innej szczególnej cechy rozpoznawczej,

jeżeli czynności podejmowane przez podatnika obejmują wyłącznie utworzenie grupy VAT lub zmierzają do jej utworzenia, a w konsekwencji utworzenie grupy VAT jak i czynności zmierzające do jej utworzenia, nie będą stanowiły schematu podatkowego podlegającego raportowaniu.

11. Egzekucja

W celu zapewnienia przymusowego dochodzenia podatku VAT zadeklarowanego przez grupę VAT, zmieniono regulacje dotyczące postępowania egzekucyjnego w administracji. Doprecyzowano w tym zakresie, że zobowiązany z tytułu należności pieniężnej wynikającej

⁷³ Art. 86a § 6 Ordynacji podatkowej.

⁷⁴ Art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej.

⁷⁵ Art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej.

z deklaracji lub zeznania złożonych przez grupę VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest również członkiem grupy VAT. Ponadto zgodnie z zasadami dotyczącymi stosowania egzekucji administracyjnej do należności wynikających z deklaracji składanych przez podatników, doprecyzowano, że do należności wynikającej z deklaracji złożonej przez grupę VAT stosuje się egzekucję administracyjną, jeżeli w deklaracji zostało zamieszczone pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego również na członka grupy VAT. Przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego wierzyciel będzie przysyłał upomnienie, o którym mowa w art. 15 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁷⁶, również członkowi grupy VAT.⁷⁷



Przedstawione powyżej zasady egzekucji wynikają z tego, że w okresie posiadania statusu podatnika przez grupę VAT oraz po utracie przez tę grupę VAT tego statusu członkowie grupy VAT odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku.⁷⁸

12. Transakcje w okresach przejściowych

Przedmiotowy rozdział ma na cel wyjaśnienie zagadnień finalizacji transakcji w okresach przejściowych występujących w sytuacji tworzenia i kończenia funkcjonowania grupy VAT.

Grupa VAT wstępuje w prawa i obowiązki członków grupy VAT w zakresie podatku na okres, w jakim grupa ta posiada status podatnika⁷⁹. Czyli z chwilą uzyskania statusu podatnika grupa VAT wchodzi w prawa poszczególnych członków grupy VAT. Przejęcie wskazanych praw i obowiązków jest ograniczone pod kątem przedmiotowym (dotyczy tylko VAT) i pod kątem czasowym (przejęcie praw tylko na okres w jakim grupa VAT pozostaje podatnikiem).

Utrata przez grupę VAT statusu podatnika skutkuje obowiązkiem złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym doszło do utraty tego statusu⁸⁰. W przypadku wystąpienia w tej deklaracji kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, podlega ona zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT⁸¹. Należy w tym przypadku uwzględnić, że na tym etapie nie ma już 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.

W celu ułatwienia powrotu podmiotów do rejestru VAT w przypadku utraty przez grupę VAT statusu podatnika, naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podmiotów ją

⁷⁶ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.), dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

⁷⁷ Art. 3b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

⁷⁸ Art. 8e ustawy o VAT.

⁷⁹ Art. 15 ust. 12a ustawy o VAT.

⁸⁰ Art. 8d ust. 2 ustawy o VAT.

⁸¹ Art. 8d ust. 3 ustawy o VAT.

tworzących ze statusem takim, jaki posiadały przed dniem wykreślenia bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego⁸².

Każdy członek grupy VAT w okresie jej funkcjonowania realizuje swoje obowiązki związane z VAT poprzez grupę VAT. Czynności opodatkowane są dokonywane odrębnie przez członków grupy VAT natomiast na potrzeby rozliczenia dochodzi do „uznania” tych czynności za dokonane przez grupę VAT⁸³. Każdy obowiązek (wynikający z dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu) związany z VAT, zrealizowany w momencie funkcjonowania grupy, ma „adresata” w postaci konkretnego członka grupy VAT. Jednak do rozliczenia wszystkich tych czynności zobowiązany jest w imieniu grupy VAT jej przedstawiciel.

Z chwilą, gdy grupa VAT przestaje istnieć te obowiązki, które były realizowane za pośrednictwem grupy VAT (przez przedstawiciela), muszą być już realizowane indywidualnie. Dotyczy to jednak tylko tych czynności, które wywierają swój skutek po zakończeniu funkcjonowania grupy VAT. Odnosi się to do faktur korygujących będących wynikiem późniejszych zdarzeń, powstałych już po wystawieniu faktury pierwotnej i po zakończeniu funkcjonowania grupy VAT.

Gdy grupa VAT przestaje istnieć każdy taki indywidualny obowiązek (już teraz nie może być uważany za dokonany przez grupę) musi być realizowany przez odpowiedniego byłego członka grupy VAT, który dokona stosownej korekty „na bieżąco”.

W odniesieniu do okresów rozliczeniowych z etapu funkcjonowania grupy realizowanie wszelkich obowiązków pozostaje w gestii przedstawiciela grupy VAT⁸⁴, który po utracie przez grupę VAT statusu podatnika ma dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem.

Stąd wszystkie obowiązki (korekty) odnoszące się do okresu, w którym funkcjonowała grupa spoczywają na przedstawicielu grupy VAT. W przypadku natomiast, gdy dany obowiązek wychodzi poza ramy czasowe, w których grupa VAT istniała jest on realizowany przez jego bezpośredniego adresata, czyli konkretnego byłego członka grupy VAT, z którego działaniem związana jest dana czynność – relewantna z punktu widzenia VAT.

12.1. Początek GV

FAKTUROWANIE

W przypadku, gdy faktura za czynności wykonane na rzecz członka GV będzie wystawiona przed powstaniem GV, ale otrzymana będzie już po jej utworzeniu, wówczas faktura ta rozliczana będzie już w ramach GV. Podobna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku korekt faktur wystawianych na członka GV po wejściu tego członka do GV, ale dotyczących okresu sprzed powstania GV, również takie korekty będą rozliczane przez GV.

⁸² Art. 96 ust. 9k ustawy o VAT.

⁸³ Art. 8c ustawy o VAT.

⁸⁴ Art. 8d ust. 4 ustawy o VAT.

W przypadku korekt faktur wystawionych w okresie trwania GV do faktur wystawionych przed zawiązaniem GV, faktura korygująca powinna odnosić się do danych wskazanych w fakturze pierwotnej, zatem po stronie sprzedawcy winny być wskazane dane członka GV, który wystawił fakturę pierwotną ze wskazaniem GV jako wystawcy faktury korygującej.

JPK_VAT

W przypadku konieczności złożenia korekty pliku JPK_VAT z deklaracją dotyczącego okresu przed powstaniem GV, plik JPK_VAT powinien zawierać dane członka GV, natomiast jego złożenia powinien dokonać w imieniu GV przedstawiciel grupy, ponieważ podobnie jak w przypadku faktur, z uwagi na sukcesję praw i obowiązków.

ODLICZENIE VAT

W zakresie odliczenia podatku VAT grupa VAT przejmuje prawa i obowiązki poszczególnych członków tej grupy związane z fakturami wystawionymi na tych członków i nieujętych w ich rozliczeniach przed powstaniem grupy VAT.

Przykład 33

Faktury VAT dokumentujące nabycie towarów i usług zostały wystawione i dostarczone Spółce A i B w miesiącu listopadzie 2023 r. Spółka A i B nie skorzystały z prawa do odliczenia podatku naliczonego za miesiąc listopad i grudzień 2023 r. 1 stycznia 2024 r. została utworzona grupa VAT w skład której weszły Spółka A i B oraz dodatkowo Spółka C. Towary i usługi zostaną wykorzystane przez ww. Spółki do czynności opodatkowanych wykonywanych na rzecz kontrahentów spoza grupy VAT. Grupa VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na rzecz Spółek A i B po utworzeniu grupy VAT w deklaracji podatkowej za styczeń i luty 2024 r. Po tym terminie może skorzystać z prawa do odliczenia w korekcie deklaracji za okres, w którym powstało prawo do odliczenia podatku naliczonego albo za jeden z trzech następujących okresów rozliczeniowych – nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Przykład 34

Faktura VAT została wystawiona na rzecz Spółki A przed utworzeniem grupy VAT, natomiast wpłynęła do siedziby Spółki A (członka grupy VAT) już po utworzeniu grupy VAT. Grupa VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej na rzecz Spółki A, która po utworzeniu grupy VAT weszła w skład tej grupy, pod warunkiem spełnienia zasad przewidzianych w ustawie o VAT warunkujących prawo do odliczenia.

Przykład 35

Spółka B przed utworzeniem grupy VAT nabyła towar i odliczyła podatek naliczony z faktury wystawionej na jej rzecz. Po utworzeniu grupy VAT konieczny był zwrot części towaru. W dniu dokonania zwrotu towarów grupa VAT (Spółka B) otrzymała fakturę korygującą pomniejszającą wartość podatku VAT do odliczenia. Grupa VAT dokonuje korekty podatku

naliczonego w związku z otrzymaną korektą faktury VAT, w rozliczeniu za okres w którym doszło do spełnienia przesłanek dotyczących tej korekty.

OBOWIĄZEK PODATKOWY

Grupa VAT po jej utworzeniu ma obowiązek rozliczenia podatku należnego zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego również w zakresie dostaw towarów/ świadczenia usług dokonanych przez poszczególnych członków grupy VAT.

Przykład 36

Spółka A będąca małym podatnikiem, stosująca do swoich rozliczeń metodę kasową dokonała dostaw towarów w grudniu 2022 r. Zapłata za towary została dokonana w styczniu 2023 r. Obowiązek podatkowy dla ww. dostaw powstał w miesiącu styczniu 2023 r. 1 stycznia 2023 r. została utworzona grupa VAT. Grupa VAT ma obowiązek rozliczenia dostaw zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego, tj. dniem otrzymania zapłaty.

Obowiązek rozliczenia przez grupę VAT dostawy dokonanej przez Spółkę A w okresie rozliczeniowym, w którym doszło do powstania obowiązku podatkowego zgodnie ze stosowaną przez Spółkę A przed wejściem do grupy VAT metodą kasową nie oznacza, że grupa VAT jest obowiązana do stosowania tej metody dla transakcji dokonywanych po powstaniu tej grupy. Grupa VAT może wybrać stosowanie metody kasowej do swoich rozliczeń informując o swoim wyborze naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z warunkami określonymi w przepisach ustawy o VAT.

KOREKTA PODATKU

Grupa VAT po jej utworzeniu ma obowiązek/prawo korygowania podatku należnego i naliczonego w związku z transakcjami zawartymi przez poszczególnych członków grupy VAT.

Przykład 37

Spółka A zidentyfikowała pomyłkę na otrzymanej fakturze wystawionej przed utworzeniem grupy VAT. Warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla świadczenia usług i kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały uzgodnione z usługodawcą dopiero po utworzeniu grupy VAT. Grupa VAT ma obowiązek skorygowania pierwotnego rozliczenia Spółki A poprzez pomniejszenie podstawy opodatkowania i podatku naliczonego w związku ze stwierdzoną pomyłką i zawyżeniem odliczenia w bieżącej deklaracji grupy VAT.

Przykład 38

Spółka B dokonała dostawy towarów i wystawiła fakturę na rzecz kontrahenta przed utworzeniem grupy VAT. Po utworzeniu grupy VAT kontrahent zwrócił Spółce B część towarów i poprosił o wystawienie faktury korygującej. Grupa VAT jest zobowiązana do skorygowania podstawy opodatkowania i podatku należnego w związku ze zwrotem towarów Spółce B wchodzącej w skład grupy VAT.

TRANSAKCJE TRANSGRANICZNE

Analogicznie jak w przypadku transakcji krajowych, grupa VAT po jej utworzeniu ma obowiązek rozliczenia VAT z tytułu niektórych transakcji wewnątrzwspólnotowych (WNT, WDT) dokonanych przez podmioty wchodzące w skład grupy VAT w okresie poprzedzającym datę przystąpienia do grupy. O tym, który podmiot będzie rozliczał transakcje wewnątrzwspólnotowe (tj. grupa VAT czy też dany podmiot wchodzący w jej skład), decydował będzie moment powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli obowiązek podatkowy z tytułu tych transakcji powstanie w okresie funkcjonowania grupy VAT, to grupa VAT będzie zobowiązana rozliczyć transakcję we własnym imieniu. Jeżeli jednak obowiązek podatkowy powstanie przed przystąpieniem danego podmiotu do grupy VAT, to transakcja winna być rozliczona we właściwym okresie rozliczeniowym, przypadającym przed przystąpieniem tego podmiotu do grupy VAT (zatem będzie to okres rozliczeniowy danego podmiotu, a nie grupy VAT). Jednakże z uwagi na wykreślenie z rejestru VAT podmiotu wstępującego do grupy VAT (z chwilą rejestracji GV traci on swój nr VAT), w imieniu tego podmiotu rozliczenia VAT (za okres poprzedzający przystąpienie tego podmiotu do grupy VAT), dokona przedstawiciel grupy VAT. W tym celu przedstawiciel grupy VAT posłuży się danymi tego podmiotu (członka grupy VAT, którego transakcja jest rozliczana). Podobnie bowiem jak w przypadku faktur oraz pliku JPK_VAT, zachodzi sukcesja praw i obowiązków przez GV.

Analogiczne zasady dotyczyć będą korygowania deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE. Jeżeli zatem konieczne będzie złożenie korekty ww. dokumentów (dotyczących okresów rozliczeniowych poprzedzających wejście danego podmiotu do grupy VAT) już po utworzeniu grupy VAT, to również w tym przypadku dokona tego przedstawiciel grupy VAT. W tym celu przedstawiciel grupy VAT posłuży się danymi podmiotu wchodzącego w skład grupy VAT, którego dokumenty rozliczeniowe będą korygowane.

Przykład 39

Spółka A dokonała wewnątrzwspólnotowego nabycia towaru (WNT) na terenie kraju w dniu 12.12.2022 r. Spółka ta od dnia 01.01.2023 r. utworzyła wraz z innymi podmiotami grupę VAT. Kontrahent wystawił fakturę w dniu 04.01.2023 r. W tym przypadku obowiązek podatkowy z tytułu WNT powstanie z dniem 04.01.2023 r., tj. w rozliczeniu za styczeń 2023 r. Zatem obowiązek podatkowy z tytułu WNT powstanie już po utworzeniu grupy VAT. W związku z tym grupa VAT dokona rozliczenia transakcji w deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE za styczeń 2023 r.

Jeżeli w powyższym przykładzie kontrahent wystawi fakturę nie w dniu 04.01.2023 r. a w dniu 22.12.2022 r., to obowiązek podatkowy z tytułu WNT powstanie z dniem 22.12.2022 r., tj. w rozliczeniu za grudzień 2022 r. Zatem obowiązek podatkowy powstanie jeszcze przed utworzeniem grupy VAT, w związku z czym to Spółka A będzie podatnikiem z tytułu ww. WNT. Jednakże Spółka A z dniem 01.01.2023 r. zostanie wykreślona z rejestru VAT (jedynym podatnikiem od tego dnia będzie grupa VAT), dlatego też to przedstawiciel grupy VAT dokona rozliczenia transakcji w imieniu Spółki A w deklaracji podatkowej oraz informacji

podsumowującej VAT-UE tej spółki za grudzień 2022 r. W tym celu przedstawiciel grupy VAT posłuży się danymi Spółki A.

Również jeśli po dniu utworzenia grupy VAT (01.01.2023 r.) zajdzie konieczność skorygowania deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej VAT-UE Spółki A np. za czerwiec 2021 r., korekty tej dokona przedstawiciel grupy VAT. W tym celu posłuży się danymi Spółki A.

MPP

W przypadku, gdy faktura objęta obowiązkiem zapłaty w MPP za czynności wykonane na rzecz członka GV będzie wystawiona przed powstaniem GV, ale otrzymana będzie już po jej utworzeniu konsekwentnie zapłata powinna zostać dokonana w MPP. Dotyczy to również sytuacji w których faktura taka jak powyżej dotyczy transakcji pomiędzy podmiotami, które weszły do grupy VAT. Kluczowe w tym przypadku jest bowiem to czy faktura jest objęta obligatoryjnym MPP. Zapłata będzie w takim przypadku dokonana na rachunek członka grupy VAT, który to rachunek w związku z zawiązaniem grupy będzie (dla celów VAT) traktowany jako rachunek grupy VAT. Należy mieć na względzie, że w tym przypadku faktura nie dotyczy czynności wewnątrz grupowych, gdyż takie czynności są dokonywane dopiero od momentu, w którym zostanie zarejestrowana GV.

12.2. Koniec GV

FAKTUROWANIE

W przypadku faktur korygujących wystawianych po utracie przez GV statusu podatnika, które powinny zostać ujęte w tym samym okresie rozliczeniowym, co faktury pierwotne wystawione w okresie funkcjonowania GV, dane na fakturze korygującej powinny odnosić się do danych wskazanych w fakturze pierwotnej. Zatem po stronie sprzedawcy winny być wskazane dane byłego członka GV lub jego następcy prawnego, będącego wystawcą faktury korygującej, ze wskazaniem danych GV jako danych dodatkowych.

Przykład 40

Grupa VAT została wykreślona z rejestru podatników VAT 30 czerwca 2024 r. Po rozwiązaniu grupy zaistniały okoliczności mające wpływ na wysokość dokonanej sprzedaży przez grupę VAT w okresie - styczeń 2024 r. W takiej sytuacji były członek grupy VAT powinien wystawić fakturę korygującą, a także wskazać jako dane dodatkowe: dane grupy VAT.

Ponadto w sytuacji, gdy faktura korygująca została wystawiona po utracie przez GV statusu podatnika i jest ujmowana w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona, powinna zawierać dane byłego członka GV lub jego następcy prawnego jako wystawcy, który dokonał pierwotnej transakcji w imieniu GV, a w danych dodatkowych powinna wskazywać dane GV.

Należy bowiem zauważyć, że w momencie wykreślenia z rejestru GV naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie członka tej GV jako podatnika VAT ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego.

Przykład 41

Grupa VAT została wykreślona z rejestru podatników VAT 30 czerwca 2024 r. Po rozwiązaniu grupy, w lipcu 2024 r. zaistniały nowe okoliczności mające wpływ na wysokość dokonanej sprzedaży przez grupę VAT, skutkujące wystawieniem faktury korygującej przez byłego członka grupy, którą to fakturę powinien ująć w swoim rozliczeniu. W takiej sytuacji był członek grupy VAT powinien wystawić fakturę korygującą ze swoimi danymi jako sprzedawcy, a także wskazać jako dane dodatkowe: dane grupy VAT.

W tej sytuacji korekty rozliczenia podatku z tytułu wystawienia faktury korygującej dokona były członek GV, gdyż powinna zostać ujęta w bieżącym rozliczeniu.

JPK_VAT

Grupa VAT jest obowiązana złożyć JPKVAT z deklaracją za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika. Po wykreśleniu z rejestru jako podatnika VAT GV, która utraciła status podatnika, w pliku JPK_VAT z deklaracją powinna wskazać dane GV, natomiast jego złożenia powinien dokonać przedstawiciel GV.

Po utracie przez GV statusu podatnika, przedstawiciel GV dokonuje korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których GV była podatnikiem. Przedstawiciel GV składa wówczas korektę pliku JPK_VAT z deklaracją.

ODLICZENIE I KOREKTA VAT

Po zakończeniu grupy VAT do rozliczenia wszystkich czynności (w tym skorygowania podstawy opodatkowania oraz podatku należnego i naliczonego) dotyczących okresu funkcjonowania grupy zobowiązany jest w imieniu grupy VAT jej przedstawiciel. Natomiast od momentu, gdy grupa VAT przestaje istnieć te obowiązki, które były realizowane za pośrednictwem grupy VAT (przez przedstawiciela), jednak dotyczące bieżących okresów rozliczeniowych, muszą być już realizowane indywidualnie przez byłych członków grupy VAT.

Przykład 42

Grupa VAT dokonała nabycia towarów w ostatnim miesiącu roku i w tym samym miesiącu powstał u sprzedawcy obowiązek podatkowy w VAT. Z początkiem następnego roku grupa VAT została rozwiązana. Sprzedawca dokonujący dostawy dla grupy VAT został powiadomiony o jej rozwiązaniu. Faktura została wystawiona po zakończeniu grupy VAT na jej byłego członka, któremu przyporządkowane było umowne nabycie towarów. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tak wystawionej faktury przysługuje byłemu członkowi grupy VAT, któremu przyporządkowane było umowne nabycie towarów, najwcześniej w okresie rozliczeniowym w którym otrzymał taką fakturę, pod warunkiem że u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy dla tej dostawy.

Przykład 43

Spółka A będąca członkiem grupy VAT zrealizowała usługę na rzecz kontrahenta. Po zakończeniu grupy VAT kontrahent zgłosił chęć otrzymania rabatu za długoletnią współpracę i zwrócił się o obniżkę ceny. W związku z rozwiązaniem grupy VAT były członek grupy VAT zwrócił część zapłaty kontrahentowi udzielając rabatu z tytułu współpracy i wystawił fakturę korygującą ze swoimi danymi jako sprzedawcy, a także wskazał jako dane dodatkowe: dane grupy VAT. W związku z zaistnieniem nowych okoliczności mających wpływ na wysokość dokonanej sprzedaży przez grupę VAT, skutkujących wystawieniem faktury korygującej przez byłego członka grupy, były członek grupy VAT fakturę korygującą powinien ująć w swoim rozliczeniu.

MPP

W przypadku, gdy faktura objęta obowiązkiem zapłaty w MPP za czynności wykonane w trakcie funkcjonowania GV będzie opłacana po ustaniu grupy VAT konsekwentnie zapłata powinna zostać dokonana w MPP. Zapłata powinna w takim przypadku zostać dokonana na/lub z rachunku byłego członka grupy VAT, z którego działaniem związana była przedmiotowa faktura.

13. Przedłużenie/zakończenie funkcjonowania

13.1. Przedłużenie funkcjonowania

Założeniem jest funkcjonowanie grupy VAT przez co najmniej 3 lata co powinna przewidywać umowa o utworzeniu grupy VAT. Upływ takiego terminu nie musi jednak oznaczać końca funkcjonowania grupy VAT. Istnieje bowiem możliwość przedłużenia funkcjonowania grupy VAT.

W tym celu wymagane jest zawarcie nowej umowy podlegającej zgłoszeniu do właściwego dla grupy VAT naczelnika urzędu skarbowego na 30 dni przed wygaśnięciem poprzedniej umowy⁸⁵. Zgłoszenia takiej umowy dokonuje przedstawiciel grupy VAT. Umowa taka musi spełniać wymogi przewidziane dla umowy tworzącej grupę VAT. Oczywiście niezbędne pozostaje dalsze spełnianie przez podmioty tworzące grupę przesłanek, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie.



Należy podkreślić, że kontynuacja wiąże się z brakiem zmian podmiotowych w zakresie członków. Jeśli członkowie zdecydują o potrzebie zmian podmiotowych niezbędnym będzie zakończenie funkcjonowania dotychczasowej grupy i powołania nowej grupy VAT.

13.2. Zakończenie GV

Rozliczanie podatku w ramach grupy VAT może się zakończyć w dwóch przypadkach⁸⁶, tj.:

⁸⁵ Art. 15a ust. 13 ustawy o VAT.

⁸⁶ Art. 15a ust. 15 ustawy o VAT.

- upłynął co najmniej trzy letni termin (wskazany w umowie) na jaki utworzono grupę VAT, a jednocześnie nie wystąpiło działanie skutkujące przedłużeniem funkcjonowania grupy VAT,
- wystąpiło zdarzenie którego skutkiem jest brak spełniania warunków uznania grupy VAT za podatnika.

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 okoliczności⁸⁷. Należy podkreślić, że zmiany wpływające na spełnienia testu powiązań pozostają zasadniczo w gestii podmiotów tworzących grupę VAT stąd, jeśli utrata statusu podatnika będzie uzależniona od działania członków grupy VAT to będą oni mieli możliwość przygotowania się na ponowne przejście do rozliczania się w sposób indywidualny. Mowa bowiem o takich zdarzeniach jak zmiana struktury właścicielskiej, rodzaju prowadzonej działalności, czy też zmiany w modelu zarządzania grupą podmiotów.

Działając z urzędu naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru jako podatnika VAT grupę VAT, która utraciła status podatnika VAT, zawiadamiając o tym przedstawiciela grupy VAT⁸⁸. Zarówno jak w przypadku początku funkcjonowania grupy VAT tak i dla końca funkcjonowania szczególnego podatnika jakim jest grupa VAT decydujące znaczenie ma fakt statusu w rejestrze podatników. Naczelnik urzędu skarbowego, który uzyska wiedzę o braku spełniania przez grupę VAT przesłanek dla jej istnienia wykreśla ją z rejestru co powoduje, że z tą chwilą wszyscy członkowie (ponownie z urzędu zarejestrowani w rejestrze) rozpoczynają rozliczanie podatku VAT indywidualnie. Oparcie granicznego terminu funkcjonowania grupy VAT na chwili wyrejestrowywania z rejestru zabezpiecza podmioty będące członkami grupy VAT jak i ich kontrahentów przed konsekwencjami związanymi z ewentualnym „wstecznym” korygowaniem rozliczeń od dnia, w którym nie są spełnione warunki. Stanowiłoby to nadmierną i niepotrzebną trudność o charakterze administracyjnym.

Należy w tym miejscu uwzględnić również, że przedstawiciel grupy VAT ma 14 dni na zgłoszenie zmian skutkujących koniecznością wykreślenia grupy VAT z rejestru.

Powyższe założenia nie wykluczają możliwości zastosowania klauzuli nadużycia prawa⁸⁹ jeśli doszłoby do ustalenia, że wykorzystanie instytucji grupy VAT było związane z nadużyciem co jednak z uwagi na wiarygodność podatnika jakim docelowo powinna być grupa VAT powinno mieć miejsce niezmiernie rzadko.

Zastosowanie klauzuli nadużycia prawa w odniesieniu do utworzonej w takim celu grupy VAT może się wiązać z konsekwencją w postaci zakwestionowania rozliczeń dokonanych wspólnie przez podatników. Może to oznaczać nie tylko konieczność uwzględnienia, w rozliczeniach wszystkich podmiotów tworzących grupę, tych transakcji, które znalazły się w JPK grupy

⁸⁷ Art. 15a ust. 14 ustawy o VAT.

⁸⁸ Art. 96 ust. 7bb ustawy o VAT.

⁸⁹ Art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

VAT, ale także konieczność uznania czynności dokonywanych wewnątrz grupy za podlegające opodatkowaniu. Powyższe będzie się wiązało m.in. z koniecznością wystawienia faktur VAT oraz korektą odliczeń podatku VAT. Funkcjonujące w grupie VAT podmioty korzystają z braku opodatkowania czynności pomiędzy członkami, jednak preferencja stanowiąca istotę grupy VAT nie może znajdować zastosowania w sytuacji, gdy dochodzi do nadużycia prawa. Dopuszczenie się nadużycia prawa będzie skutkowało zatem odtworzeniem sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa.