POLSKI ŁAD

INFOR lex
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY
poleca

e-book

GRUPY VAT OD 1 STYCZNIA 2023 R. – NOWE UPROSZCZENIA W ROZLICZANIU VAT

stan prawny 7 grudnia 2022 r.

Tomasz Krywan

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-8268-321-9

Grupy VAT od 1 stycznia 2023 r. – nowe uproszczenia w rozliczaniu VAT 3
1. Na czym polega zmiana w rozliczaniu VAT przez podmioty powiązane 3
2. Zalety wspólnego rozliczania podatku w ramach grup VAT 4
3. Podmioty mogące tworzyć grupy VAT 5
4. Umowa o utworzeniu grupy VAT 10
5. Grupa VAT jako następca prawny podmiotów tworzących grupę VAT 11
6. Rejestracja grupy VAT jako podatnika 12
7. Opodatkowanie czynności w grupach VAT 13
8. Przedstawiciel grupy VAT 14
9. Ewidencja prowadzona przez członków grup VAT 15
10. Wystawianie faktur przez grupę VAT 16
11. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących zakupy dokonywane przez grupę VAT 17
12. Przedłużenie okresu funkcjonowania grupy VAT 19
13. Utrata statusu podatnika przez grupę VAT 19
14. Skutki utworzenia grupy VAT w podatku dochodowym 20
Podsumowanie 22

1 Grupy VAT od 1 stycznia 2023 r. – nowe uproszczenia w rozliczaniu VAT

Grupy VAT to nowa instytucja wprowadzona w ramach tzw. Polskiego Ładu. Oferuje uproszczenie rozliczeń wewnątrz grup podatników i możliwość występowania jako jeden podatnik VAT. Czynności dokonywanych między podatnikami tworzącymi grupę VAT nie trzeba będzie dokumentować fakturami ani wykazywać w plikach JPK_V7. Grupa VAT to przede wszystkim wymierne korzyści finansowe, zwłaszcza dla podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego lub wykonujących to prawo w ograniczonym zakresie. Fundamentalny charakter dla funkcjonowania grup VAT ma regulacja przewidująca, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmioty należące do takiej grupy nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu. Oznacza to neutralność podatkową wewnątrz grupy VAT.

Od 1 stycznia 2023 r. możliwe będzie tworzenie przez powiązanych ze sobą podatników VAT tzw. grup VAT. W ramach tych grup podatnicy będą rozliczać VAT wspólnie.

1. Na czym polega zmiana w rozliczaniu VAT przez podmioty powiązane

W stanie prawnym obowiązujących do końca grudnia 2022 r. podatnicy powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie muszą rozliczać VAT odrębnie. Powoduje to, że dokonywane między nimi czynności podlegają opodatkowaniu VAT i najczęściej muszą być dokumentowane fakturami. Ponadto każdy z podatników musi odrębnie prowadzić ewidencję VAT oraz przesyłać pliki JPK-V7.

Od 1 stycznia 2023 r. zostanie umożliwione tworzenie przez powiązanych ze sobą podatników tzw. grup VAT, czyli grup podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowanych jako podatnik podatku (art. 2 pkt 47 ustawy o VAT). Wspólne rozliczenie będzie dobrowolne. Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r. dostępnych jako e-dodatek do bieżącego numeru:

MF *(…) grupę VAT można opisać jako prawną formę współdziałania do celów VAT. Jako szczególny rodzaj podatnika istnieje ona tylko do celów VAT. Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną to utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie (na gruncie ustawy o VAT) w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek. Tak więc po przystąpieniu do grupy VAT, jakakolwiek możliwa, istniejąca jednocześnie forma prawna członka grupy traci znaczenie do celów VAT, a członek grupy staje się częścią nowego odrębnego podatnika VAT – grupy VAT.*

DEFINICJA

Grupa VAT – rozumie się przez to grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowaną jako podatnik VAT.

PRZYKŁAD 1

Podatnik A sprzedaje towary podatnikowi B, który wykonuje na nich prace uszlachetniające, a następnie sprzedaje ulepszone towary podatnikowi C. Podatnik C wykonuje na tych towarach kolejne prace uszlachetniające, a po ich wykonaniu sprzedaje ulepszone towary podatnikowi D. Następnie podatnik D eksportuje te towary poza Unię Europejską.

Wszyscy podatnicy są ze sobą powiązani finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, a więc będą mieli możliwość utworzenia grupy VAT. Jeżeli z możliwości tej skorzystają, dostawy towarów dokonywane przez podatników A, B i C nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, a w konsekwencji nie będą musiały być przez tych podatników dokumentowane fakturami, jak również nie będą musiały być wykazywane przez nich w plikach JPK_V7. Konieczne będzie jedynie wykazywanie eksportu towarów przez grupę VAT.

2. Zalety wspólnego rozliczania podatku w ramach grup VAT

Największą zaletą tworzenia grup VAT będzie ograniczenie obowiązków księgowych dotyczących czynności dokonywanych między podatnikami tworzącymi grupę VAT. Czynności tych nie będzie bowiem trzeba dokumentować fakturami ani wykazywać w plikach JPK_V7 (obowiązku takiego nie będą mieli ani sprzedawcy, ani nabywcy).

WAŻNE! Czynności dokonywanych między podatnikami tworzącymi grupę VAT nie trzeba będzie dokumentować fakturami ani wykazywać w plikach JPK_V7.

Czynności tych nie trzeba będzie również wykazywać w „zwykłej" ewidencji VAT. Jednak członkowie grupy VAT będą obowiązani prowadzić, w postaci elektronicznej, ewidencję czynności, o których mowa w art. 8c ust. 1 ustawy o VAT, tj. dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na rzecz innych członków tej grupy VAT (zob. pkt 11. Ewidencja prowadzona przez członków grup VAT).

Dodatkowa korzyść pojawiać się będzie w przypadkach, gdy jeden podatnik lub więcej podatników tworzących grupę VAT nie jest uprawnionych do odliczania całości lub części VAT od dokonywanych zakupów. Wówczas uczestnictwo w grupie VAT pozwala wyłączyć negatywne tego konsekwencje.

PRZYKŁAD 2

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że podatnik B korzysta z tzw. zwolnienia podmiotowego (tj. zwolnienia obejmującego sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł). W takim przypadku, rozliczając VAT na zasadach ogólnych, nie jest

on uprawniony do odliczania VAT z faktur wystawianych mu przez podatnika A. Utworzenie przez podatników A, B, C i D grupy VAT spowoduje, że VAT z tytułu dostawy towarów dokonywanej przez podatnika A na rzecz podatnika B nie wystąpi, a więc nie wystąpi VAT, który nie podlegałby u podatnika B odliczeniu.

3. Podmioty mogące tworzyć grupy VAT

Grupy VAT będą mogły być tworzone przez grupy powiązanych ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie podmiotów posiadających siedzibę w Polsce lub prowadzących działalność gospodarczą w Polsce za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Członkami grup VAT będą mogli być zarówno podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju i dodatkowo posiadający stałe miejsce/miejsca prowadzenia działalności gospodarczej poza terytorium kraju, jak i podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej poza Polską, którzy dodatkowo mają stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. Będzie to jednak możliwe wyłącznie w zakresie, w jakim podatnicy ci prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju. Oznacza to, że – jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

3.1. Powiązania między podmiotami w ramach grupy VAT

Grupy VAT będą mogły być tworzone wyłącznie przez podmioty, które są ze sobą powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Przy czym konieczne będzie powiązanie podmiotów mających utworzyć grupę VAT na wszystkie trzy sposoby. Podmioty, które nie są ze sobą powiązane na jeden lub dwa z wymaganych sposobów (np. są ze sobą powiązane finansowo i ekonomicznie, ale nie organizacyjnie), nie będą mogły utworzyć grupy VAT.

Omawiany warunek będzie musiał być spełniony nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika (art. 15a ust. 6 ustawy o VAT). Z dniem poprzedzającym dzień, w którym warunek ten przestanie być spełniony, grupa VAT będzie tracić status podatnika (art. 15a ust. 15 pkt 1 ustawy o VAT).

WAŻNE! Aby można było utworzyć grupę VAT, podmioty muszą być ze sobą powiązane na wszystkie trzy sposoby, tj. finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie.

3.1.1. Powiązania finansowe

Najprościej będzie ustalić istnienie powiązań finansowych między podmiotami. Z obowiązującego od 1 stycznia 2023 r. art. 15a ust. 3 ustawy o VAT wynika, że podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeżeli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących albo zarządzających bądź ponad 50% prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy.

PRZYKŁAD 3

Spółka z o.o. A posiada 70% udziałów w spółkach z o.o. B, C oraz D. W tej sytuacji między wszystkimi czterema spółkami istnieją powiązania finansowe.

3.1.2. Powiązania ekonomiczne

Przepisami art. 15a ust. 4 ustawy o VAT zostały określone trzy warianty powiązań ekonomicznych istniejących między podmiotami. Dla spełnienia warunku istnienia powiązań ekonomicznych między podmiotami tworzącymi grupę VAT wystarczające będzie wystąpienie jednego z tych wariantów.

WAŻNE! Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.

Z przepisów nie wynika natomiast, że między wszystkimi podmiotami tworzącymi grupę VAT musi istnieć ten sam wariant powiązań. W konsekwencji grupy VAT będą mogły tworzyć podmioty, między którymi istnieją różne warianty powiązań ekonomicznych (zob. przykład nr 6).

Ad 1. Przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter

Pierwszy wariant powiązań ekonomicznych ma miejsce, jeżeli przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter. Jak przy tym czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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 „charakter" 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 po-*

szczególne 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.

PRZYKŁAD 4

Przedmiotem działalności gospodarczej spółki A jest doradztwo podatkowe, spółki B świadczenie usług księgowych, natomiast spółki C – świadczenie usług kadrowych. W tej sytuacji między spółkami A, B i C występuje pierwszy wariant powiązań ekonomicznych.

Ad 2. Rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne

Drugi wariant powiązań ekonomicznych istnieje, jeżeli rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne. Jak przy tym czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) uzupełniająca i współzależna działalność członków, jak określono w drugim wariancie, 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.*

PRZYKŁAD 5

Przedmiotem działalności spółki A jest obróbka materiałów. Materiały po obróbce trafiają do spółki B, która wytwarza z nich wyroby gotowe do sprzedaży. Sprzedażą tych wyrobów kontrahentom z całego świata zajmuje się spółka C. W tej sytuacji między spółkami A, B i C występuje drugi wariant powiązań ekonomicznych.

Ad 3. Członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy

Trzeci wariant powiązań ekonomicznych istnieje, jeżeli członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT. Wariant ten – jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) odnosi się do działalności podmiotów, które całkowicie lub częściowo działają na korzyść innych. W tym przypadku można założyć sytuację w której jeden podmiot bezpośrednio dostarcza towary lub usługi innemu, nawet jeśli działalność tego drugiego nie jest koniecznie zależna od tego (np. usługi doradcze, spedycyjne lub wsparcia administracyjnego). W konsekwencji* – jak dalej czytamy w objaśnieniach – *powiązanie ekonomiczne tego rodzaju (…) występuje, jeżeli z działalności danego członka GV korzystają w dużym stopniu inni członkowie tej grupy. Stopień ten można ustalić na podstawie np. skali przy-*

chodów 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).

PRZYKŁAD 6

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że istnieje również spółka D, która zajmuje się przede wszystkim rozliczaniem podatkowo-kadrowym spółek A, B i C. W takim przypadku między spółką D oraz spółkami A, B i C występuje trzeci wariant powiązań ekonomicznych.

3.1.3. Powiązania organizacyjne

Trzecim rodzajem wymaganych dla utworzenia grupy VAT powiązań są powiązania organizacyjne. Z art. 15a ust. 5 ustawy o VAT wynika, że powiązania takie istnieją, jeżeli ma miejsce jedna z dwóch sytuacji.

1. Podmioty mające tworzyć grupę VAT znajdują się pod wspólnym kierownictwem

Po pierwsze, powiązania organizacyjne istnieją, jeżeli podmioty mające tworzyć grupę VAT prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem. Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

PRZYKŁAD 7

Członkowie zarządu spółki A są jednocześnie członkami zarządu spółek B i C. W tej sytuacji między wszystkimi trzema spółkami istnieją powiązania organizacyjne.

2. Podmioty tworzące grupę VAT organizują swoje działania w porozumieniu

Po drugie, powiązania takie istnieją, jeżeli podmioty tworzące grupę VAT organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu. Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) możliwe (…) 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 po-*

staci 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.

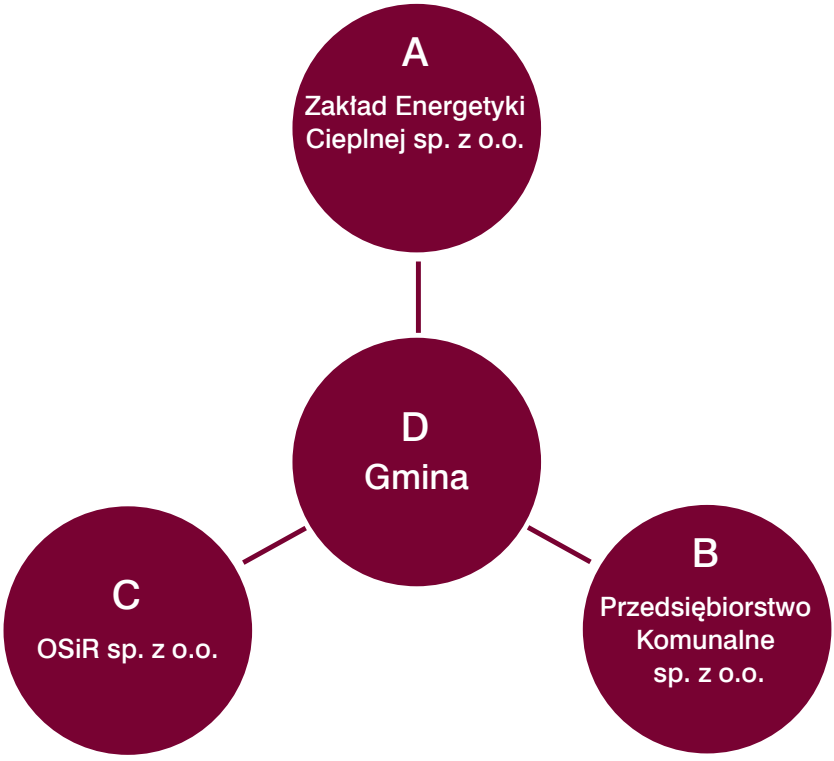
PRZYKŁAD 8

Spółki A, B, C i D ustaliły w umowie sposób organizacji swoich działań w porozumieniu. W tej sytuacji między wszystkimi czterema spółkami istnieją powiązania organizacyjne.

3.2. Jednostki samorządu terytorialnego jako grupy VAT

Z przepisów, które zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2023 r., nie wynika brak możliwości tworzenia grup VAT przez jednostki samorządu terytorialnego. Możliwe zatem będzie tworzenie grup VAT np. przez gminy oraz spółki gminne.

Potwierdza to wskazany w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r. przykładowy model grupy VAT składającej się z gminy oraz trzech gminnych spółek z o.o.



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 cieplną.

Powiązania organizacyjne:

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

3.3. Jeden podmiot członkiem jednej grupy VAT

Jeden podmiot będzie mógł być członkiem tylko jednej grupy VAT (art. 15a ust. 7 ustawy o VAT). Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

Jednocześnie grupa VAT nie będzie mogła być członkiem innej grupy VAT (art. 15a ust. 8 ustawy o VAT), co – jak czytamy w objaśnieniach podatkowych – (…) uniemożliwia tworzenie wielostopniowych struktur grup VAT.

Ponadto grupa VAT nie będzie mogła być rozszerzona o innych członków ani pomniejszona o któregokolwiek z członków wchodzących w jej skład (art. 15a ust. 9 ustawy o VAT). Natomiast w okresie posiadania statusu podatnika przez grupę VAT oraz po utracie przez tę grupę VAT tego statusu członkowie grupy VAT będą odpowiadać solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku (art. 8e ustawy o VAT).

WAŻNE! Jeden podmiot będzie mógł być członkiem tylko jednej grupy VAT, a jednocześnie grupa VAT nie będzie mogła być członkiem innej grupy VAT.

4. Umowa o utworzeniu grupy VAT

Warunkiem powstania grupy VAT jako podatnika VAT będzie zawarcie umowy o utworzeniu grupy. Umowa taka będzie musiała zostać sporządzona na piśmie i będzie musiała zawierać co najmniej elementy wskazane w przepisach art. 15a ust. 10 pkt 1–5 ustawy o VAT (zob. tabela 1). Przy czym jak wynika z objaśnień podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) mając na uwadze regulacje kodeksu cywilnego 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.*

Tabela 1. Elementy umowy o utworzeniu grupy VAT

Treść umowy o utworzeniu grupy VAT	
Lp.	**Niezbędne elementy umowy**
1.	Nazwa grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT" lub „GV".
2.	Dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników.
3.	Wskazanie przedstawiciela grupy VAT (podmiotu reprezentującego grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy) wyznaczonego spośród jej członków.
4.	Dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników.
5.	Wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata.
Przykładowe fakultatywne elementy umowy wynikające z objaśnień podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.	
1.	Regulacje dotyczące sposobu zarządzania grupą.
2.	Określenie, w jaki sposób i w jakim zakresie członkowie grupy VAT będą finansowali zobowiązanie podatkowe grupy VAT.
3.	Regulacje wskazujące, w jaki sposób członkowie grupy będą dokonywać fakturowania na rzecz odbiorców zewnętrznych.
4.	Wskazanie, czy każdy z członków będzie odbierał faktury dotyczące nabyć, czy może nastąpi centralizacja punktu ich odbioru.
5.	Określenie, w jaki sposób będą rozwiązywane wątpliwości co do rozliczania VAT przez grupę, np. w razie sporu między służbami księgowymi członka grupy i jej lidera.
6.	Określenie, jakie dane finansowe członkowie grupy będą przekazywać sobie nawzajem.

Grupa VAT zostaje utworzona na określony czas, nie krótszy niż 3 lata. Okres istnienia grupy VAT może zostać przedłużony poprzez nową umowę. W celu przedłużenia okresu funkcjonowania grupy VAT przedstawiciel grupy VAT składa do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT nową umowę zawartą między członkami istniejącej grupy VAT, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy.

WAŻNE! Grupa VAT zostaje utworzona na określony czas, nie krótszy niż 3 lata. Przy czym okres istnienia grupy VAT może zostać przedłużony poprzez nową umowę.

5. Grupa VAT jako następca prawny podmiotów tworzących grupę VAT

Grupa VAT wstępuje w prawa i obowiązki członków grupy VAT w zakresie podatku VAT na okres, w jakim grupa ta posiada status podatnika VAT (art. 15a ust. 12a ustawy o VAT).

Przykładowe prawa i obowiązki, w które wstępuje grupa VAT, zostały wskazane w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r. (zob. tabela 2).

Tabela 2. Następstwo prawne grupy VAT

Prawa i obowiązki, w które wstępuje grupa VAT (katalog przykładowy)	
Prawa	**Obowiązki**
■ 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 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	■ zapewnienie prawidłowego rozliczenia VAT i zapłaty tego podatku w związku ze sprzedażą dokonaną przez członka grupy VAT, także za okresy rozliczeniowe, kiedy członkowie grupy rozliczali się odrębnie, ■ skorygowanie podatku naliczonego VAT odliczonego z faktur wystawionych na rzecz członków grupy VAT, w sytuacji braku zapłaty takiej faktury przez tego członka w ciągu 90 dni od ustalonego terminu płatności, ■ dokonanie korekt zgodnie z art. 90a–91 ustawy o VAT w sytuacji zaistnienia okoliczności wskazanych w tych przepisach

Ze wskazanych objaśnień wynika, że następstwo prawne grupy VAT nie obejmuje praw i obowiązków dotyczących prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. W konsekwencji:

MF *(…) 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 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.*

WAŻNE! Następstwo prawne grupy VAT nie obejmuje praw i obowiązków dotyczących prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Jeśli grupa VAT nie może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, musi zakupić kasy rejestrujące we wszystkich miejscach, w których prowadzi sprzedaż na rzecz osób fizycznych.

6. Rejestracja grupy VAT jako podatnika

Zanim grupa VAT zostanie zarejestrowana do VAT, w pierwszej kolejności należy pamiętać o obowiązku wystąpienia przez grupę VAT (przedstawiciela grupy VAT) o nadanie NIP. Jak czytamy w objaśnieniach dotyczących grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

Wynika z tego, że przed złożeniem zgłoszenia rejestracyjnego do VAT przedstawiciel grupy VAT będzie musiał wnioskować o nadanie NIP grupie VAT.

Po nadaniu NIP grupie VAT przedstawiciel grupy składa zgłoszenie rejestracyjne do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tego przedstawiciela (naczelnik ten jest bowiem organem podatkowym właściwym dla grupy VAT – zob. art. 3 ust. 7 ustawy o VAT). Do zgłoszenia powinna zostać załączona umowa o utworzeniu grupy VAT (art. 96 ust. 3b ustawy o VAT).

DEFINICJA

Przedstawiciel grupy VAT – rozumie się przez to podmiot reprezentujący grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy.

Jeżeli będą spełnione warunki uznania grupy za podatnika VAT, naczelnik urzędu skarbowego zarejestruje ją jako podatnika VAT (art. 96 ust. 4 ustawy o VAT) oraz wykreśli z rejestru podatników VAT członków grupy VAT (art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT). W przeciwnym razie, tj. jeżeli nie są spełnione warunki uznania grupy VAT za podatnika, naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT (art. 96 ust. 4d ustawy o VAT).

Rejestracja grupy VAT stanowi ostatni i decydujący etap prowadzący do nabycia przez tę grupę statusu podatnika.

7. Opodatkowanie czynności w grupach VAT

Z obowiązującego od 1 stycznia 2023 r. art. 8c ust. 1 ustawy o VAT wynika, że dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu. Oznacza to całkowitą neutralność podatkową (w zakresie VAT) wewnątrz grupy VAT. Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

Jednocześnie wszystkie dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane przez członków grupy VAT uważane będą za dokonywane przez grupę VAT. Natomiast wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane na rzecz członków grupy VAT uważane będą za dokonywane na rzecz grupy VAT (zob. tabela 3).

Tabela 3. Zasady opodatkowania czynności w grupach VAT

Lp.	Rodzaj czynności	Skutki VAT
1.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT	Nie podlegają opodatkowaniu (art. 8c ust. 1 ustawy o VAT)
2.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy VAT	Uważa się za dokonane przez tę grupę VAT (art. 8c ust. 2 ustawy o VAT)
3.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane na rzecz członka grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy VAT	Uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT (art. 8c ust. 3 ustawy o VAT)
4.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz: ■ podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, ■ innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt 1, położonego poza terytorium kraju	Uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy (art. 8c ust. 4 ustawy o VAT)
5.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez: ■ podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, ■ inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt 1, położony poza terytorium kraju	Uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy (art. 8c ust. 5 ustawy o VAT)
6.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Polska, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział	Uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT (art. 8c ust. 6 ustawy o VAT)
7.	Dostawa towarów lub świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Polska, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział	Uważa się za dokonane przez tę grupę VAT (art. 8c ust. 7 ustawy o VAT)

WAŻNE! Dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane między podmiotami należącymi do tej samej grupy VAT nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu.

Wykonywane pomiędzy członkami grupy VAT czynności nie podlegają fakturowaniu oraz nie są wykazywane w deklaracjach składanych przez grupę VAT.

8. Przedstawiciel grupy VAT

Grupa VAT będzie nabywać status podatnika z dniem wskazanym w umowie o utworzeniu grupy VAT, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji do VAT (art. 15a ust. 12 ustawy o VAT). Jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r., przepis ten:

MF *(…) 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.*

Od momentu uzyskania statusu podatnika grupę VAT w zakresie praw i obowiązków w VAT reprezentować będzie jej przedstawiciel (art. 15a ust. 11 ustawy o VAT).

WAŻNE! Od momentu uzyskania statusu podatnika, w zakresie praw i obowiązków w VAT, grupę VAT reprezentować będzie przedstawiciel.

Przedstawicielem grupy VAT nie musi być podmiot dominujący w tej grupie. Z objaśnień podatkowych wynika, że:

MF *(…) 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.*

8.1. Obowiązki przedstawiciela grupy VAT

Składanie deklaracji w imieniu grupy VAT. Do obowiązków przedstawiciela grupy VAT należeć będzie między innymi składanie deklaracji VAT w imieniu grupy VAT. W pierwszej takiej deklaracji trzeba będzie uwzględnić kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatnich deklaracji podatkowych złożonych przez jej członków jako podatników (art. 8d ust. 1 ustawy o VAT).

Zgłaszanie zmian w stanie faktycznym lub prawnym dotyczących grupy VAT. Do obowiązków przedstawiciela grupy VAT należeć będzie również zgłaszanie naczelnikowi urzędu skarbowego zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika podatku VAT. Przedstawiciel grupy VAT będzie obowiązany dokonywać takich zgłoszeń w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian (art. 15a ust. 14 ustawy o VAT).

9. Ewidencja prowadzona przez członków grup VAT

Członkowie grup VAT będą mieli obowiązek prowadzenia ewidencji czynności dokonywanych między sobą. W pierwszym półroczu 2023 r. obowiązek prowadzenia takiej ewidencji wynikać będzie z dodawanego art. 77a ustawy z 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. z 2021 r. poz. 2349 ze zm., dalej ustawa nowelizująca wprowadzająca Polski Ład).

Dopiero z dniem 1 lipca 2023 r. wejdą w życie przepisy art. 109 ust. 11g–11k ustawy o VAT nakazujące członkom grup VAT prowadzenie ewidencji czynności dokonywanych przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT (art. 89 pkt 4a ustawy nowelizującej wprowadzającej Polski Ład).
Wymagana treść ewidencji w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r. różnić się będzie od jej treści wymaganej od 1 lipca 2023 r. Różnić się będą także obowiązki związane z prowadzeniem tej ewidencji (zob. tabela 4).

Tabela 4. Ewidencja czynności dokonywanych między członkami grupy VAT

	Od 1 stycznia do 30 czerwca 2023 r.	Od 1 lipca 2023 r.
Treść ewidencji	Ewidencja będzie musiała zawierać co najmniej: ■ nazwę i NIP nabywcy, ■ datę dokonania i zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, ■ nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, ■ miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług, ■ kwotę należności ogółem.	1. Ewidencja będzie musiała zawierać co najmniej dane dotyczące: ■ 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 czynności, ■ dokumentów potwierdzających dokonanie czynności 2. Szczegółowy zakres danych zawartych w ewidencji określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia.
Sposób przekazywania ewidencji organowi podatkowemu	Na żądanie organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania.	Bez żądania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu (dodawany art. 109 ust. 11h ustawy o VAT).

10. Wystawianie faktur przez grupę VAT

Do obowiązkowych elementów faktury należą numery, za pomocą których:

- podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby VAT (art. 106e ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT) oraz
- nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby VAT (art. 106e ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT).

Członkowie grup VAT nie będą zidentyfikowani na potrzeby VAT, gdyż z chwilą rejestracji grupy VAT jako podatnika naczelnik urzędu skarbowego będzie ich wykreślać z rejestru podatników VAT (art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT). Zatem nie będzie możliwe wystawianie faktur, gdzie jako sprzedawca lub nabywca wskazany będzie członek grupy VAT. Dopuszczalne będzie wyłącznie wystawianie faktur, gdzie jako sprzedawca lub nabywca wskazana jest grupa VAT.

Dla celów stosowania innych przepisów niż przepisy VAT (zwłaszcza dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym oraz dla celów rachunkowych) członkowie grup VAT pozostaną najczęściej samodzielni (wyjątek stanowić będą spółki tworzące zarówno grupę VAT, jak i podatkową grupę kapitałową będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – zob. art. 1a updop). Postulować w związku z tym należy, aby na fakturach wskazywane były również dane członka lub członków grupy, których dotyczy dana transakcja.

Istnienie takiej możliwości potwierdza treść objaśnień podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r. Czytamy w nich, że:

MF *(…) 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 9

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 za 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. nazwę oraz NIP podmiotu A.

Jak zostało wcześniej wskazane, grupa VAT wstępuje w prawa i obowiązki członków grupy VAT w zakresie podatku na okres, w jakim grupa ta posiada status podatnika (art. 15a ust. 12a ustawy o VAT). W związku z tym – jak czytamy w objaśnieniach podatkowych w zakresie grupy VAT z 11 października 2022 r.:

MF *(…) 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.*

W cytowanych objaśnieniach zostało również wskazane, jak należy wystawiać faktury korygujące w okresie trwania grupy VAT do faktur wystawionych przed zawiązaniem grupy.

Otóż w takich przypadkach:

MF *(…) 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.*

11. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących zakupy dokonywane przez grupę VAT

Grupom VAT, jako podatnikom, przysługiwać będzie prawo do odliczenia VAT. Prawo to będzie mogło przysługiwać grupom VAT również częściowo. Regulacje w tym zakresie zawiera art. 90 ust. 10c–10g ustawy o VAT. Przepisy te będą miały zastosowanie odpowiednio przy obliczaniu kwot podatku naliczonego z zastosowaniem tzw. prewspółczynnika (art. 86 ust. 2g w zw. z art. 90 ust. 10c–10g ustawy o VAT).

Wyróżnić będzie można cztery rodzaje zakupów dokonywanych przez członków grup VAT (zob. tabela 5).

Tabela 5. Zakres odliczenia VAT z faktur zakupowych

Cztery rodzaje zakupów występujących w grupach VAT		
Lp.	**Rodzaj zakupów**	**Zakres prawa do odliczenia**
1.	Zakupy wykorzystywane wyłącznie do wykonywania (przez dowolnego członka lub członków grupy) czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.	Prawo do odliczenia przysługuje grupie VAT w całości.
2.	Zakupy wykorzystywane wyłącznie do wykonywania (przez dowolnego członka lub członków grupy) czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.	Grupie VAT nie przysługuje prawo do odliczenia.
3.	Zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli możliwe jest przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT.	Prawo do odliczenia VAT przysługuje grupie VAT częściowo, a: ■ wysokość kwoty podatku naliczonego ustalana jest przy zastosowaniu prewspółczynnika obliczonego dla tych konkretnych członków grupy, lub ■ zakres prawa do odliczenia jest ustalany przy zastosowaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, obliczonej dla tych konkretnych członków grupy.
4.	Zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT.	Prawo do odliczenia VAT przysługuje grupie VAT częściowo, a: ■ wysokość kwoty podatku naliczonego jest ustalana przy zastosowaniu prewspółczynnika obliczonego dla grupy VAT, lub ■ zakres prawa do odliczenia jest ustalany przy zastosowaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, obliczonej dla grupy VAT.

PRZYKŁAD 10

W grupie VAT będzie występować zarówno sprzedaż opodatkowana VAT, jak i sprzedaż zwolniona od VAT. Podatnicy tworzący tę grupę dokonają następujących zakupów:

- zakupu towarów handlowych przeznaczonych do opodatkowanej VAT odsprzedaży dokonywanej przez członków grupy – w zakresie tym prawo do odliczenia przysługiwać będzie grupie VAT w całości,
- zakupu mebli do siedziby jednego z członków grupy VAT, które będą wykorzystywane wyłącznie do świadczenia zwolnionych od podatku VAT usług finansowych – w zakresie tym prawo do odliczenia grupie VAT nie będzie przysługiwać,
- samochodu na potrzeby jednego z członków grupy VAT, który będzie przez tego członka grupy wykorzystywany do wykonywania zarówno czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych – w zakresie tym prawo do odliczenia grupie VAT przysługi-

wać będzie częściowo, a kwota podlegającego odliczeniu podatku powinna zostać obliczona z zastosowaniem proporcji wstępnej obliczonej dla tego członka grupy (zgodnie z art. 90 ust. 10c ustawy o VAT),

- zakupu usług księgowych związanych z rozliczaniem podatku VAT przez grupę VAT – w zakresie tym prawo do odliczenia grupie VAT przysługiwać będzie częściowo, a kwota podlegającego odliczeniu podatku powinna zostać obliczona z zastosowaniem proporcji wstępnej obliczonej dla grupy VAT (zgodnie z art. 90 ust. 10d ustawy o VAT).

12. Przedłużenie okresu funkcjonowania grupy VAT

Grupa VAT będzie tworzona na okres wskazany w umowie o utworzeniu grupy VAT, który nie może być krótszy niż 3 lata. Maksymalny okres istnienia grupy VAT nie będzie określony, a więc będzie to mógł być dowolny, dłuższy niż 3 lata okres. Upływ tego okresu skutkować będzie co do zasady utratą przez grupę VAT statusu podatnika VAT (art. 15a ust. 15 pkt 2 ustawy o VAT).

Możliwe będzie jednak przedłużenie okresu funkcjonowania grupy VAT. W celu dokonania takiego przedłużenia przedstawiciel grupy VAT będzie składać do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT nową umowę zawartą pomiędzy członkami istniejącej grupy VAT, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem dotychczasowej umowy (art. 15a ust. 13 ustawy o VAT).

13. Utrata statusu podatnika przez grupę VAT

Jeżeli w trakcie funkcjonowania grupy VAT przestanie ona spełniać warunki niezbędne dla jej funkcjonowania bądź minie okres, na jaki została powołana, status podatnika będzie mógł zostać utracony przez grupę. Z art. 15a ust. 15 ustawy o VAT wynika, że następować to będzie:

- z dniem poprzedzającym dzień wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika;
- z upływem terminu, na jaki została utworzona.

W takich przypadkach naczelnik urzędu skarbowego z urzędu będzie wykreślać grupę VAT z rejestru podatników VAT i będzie zawiadamiać przedstawiciela grupy VAT o jej wykreśleniu (art. 96 ust. 7bb ustawy o VAT). Jednocześnie naczelnik urzędu skarbowego będzie przywracać zarejestrowanie członków tracącej status podatnika grupy VAT jako podatników VAT z takim statusem, jaki posiadali przed dniem wykreślenia, bez konieczności składania przez nich zgłoszenia rejestracyjnego (art. 96 ust. 9k ustawy o VAT).

WAŻNE! W momencie wykreślenia z rejestru grupy VAT naczelnik urzędu skarbowego przywróci zarejestrowanie członka tej grupy VAT jako podatnika VAT z takim statusem, jaki posiadał przed dniem wykreślenia, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego.

Utrata przez grupę VAT statusu podatnika będzie skutkować obowiązkiem złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym doszło do utraty tego statusu (art. 8d ust. 2 ustawy o VAT). Jeżeli w deklaracji tej wykazana zostanie kwota nadwyżki podatku

naliczonego nad należnym, będzie ona zwracana na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczana w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT (art. 8d ust. 3 ustawy o VAT). Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT będzie mógł dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem (art. 8d ust. 4 ustawy o VAT).

WAŻNE! Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem.

14. Skutki utworzenia grupy VAT w podatku dochodowym

Dodaniu przepisów o grupach VAT nie towarzyszyło dokonanie stosownych zmian w zakresie podatku dochodowego, tj. nie dodano żadnych przepisów w ustawach o podatku dochodowym. W konsekwencji dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym członkowie grup VAT pozostaną odrębnymi podatnikami, chyba że utworzą również podatkową grupę kapitałową, a więc podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (zob. art. 1a updop).

Przychód. Sprzedaż dokonywana przez grupy VAT z punktu widzenia przepisów o podatku dochodowym stanowić będzie sprzedaż członków grup VAT. W konsekwencji sprzedaż ta będzie generować podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychody wyłącznie u członków grup VAT (mimo że jako sprzedawca na fakturach dokumentujących tę sprzedaż powinna być wskazywana grupa VAT).

PRZYKŁAD 11

Spółka X będąca członkiem grupy VAT ABC dokona sprzedaży towarów handlowych. Sprzedaż ta powinna zostać udokumentowana fakturą, gdzie jako sprzedawcę należy wpisać grupę VAT ABC. Dodatkowo w polu dotyczącym sprzedawcy lub w formie adnotacji na fakturze zalecane jest, aby podać dane spółki X. Mimo to przychód z tytułu tej sprzedaży powstanie wyłącznie w spółce X.

Koszty. Z punktu widzenia przepisów o podatku dochodowym zakupy dokonywane przez grupy VAT i wynikające z nich koszty uzyskania przychodów trzeba będzie przyporządkowywać do poszczególnych członków grup VAT. Nie będzie to stanowić problemu w przypadku zakupów dokonywanych wyłącznie na potrzeby jednego członka grupy VAT. Nie ulega wątpliwości, że wówczas do rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów będzie uprawniony wyłącznie ten członek grupy VAT (mimo że na fakturach dokumentujący te zakupy jako nabywca powinna być wskazywana w takich przypadkach grupa VAT).

PRZYKŁAD 12

Spółka X będąca członkiem grupy VAT ABC dokona zakupu towarów handlowych. Zakup ten powinien zostać udokumentowany przez sprzedawcę fakturą z grupą VAT ABC

wskazaną jako nabywca. Dodatkowo zalecane jest, aby w polu dotyczącym nabywcy lub w formie adnotacji na fakturze podać także dane spółki X. Mimo to przychód z tytułu dokonania tego zakupu i koszty uzyskania przychodów rozpoznać może tylko spółka X.

Wątpliwości na dzień dzisiejszy dotyczą sytuacji, w których zakupy dokonywane są na potrzeby dwóch lub więcej członków grup VAT. Według autora uznać należy, że w takich przypadkach koszty uzyskania przychodów uprawnieni będą rozpoznawać – w częściach, w jakich ich dotyczy – wszyscy członkowie grupy VAT, którzy dokonują tych zakupów (na podstawie faktur dokumentujących te zakupy z grupą VAT wskazaną jako nabywca).

PRZYKŁAD 13

Przedstawiciel grupy VAT ABC dokona zakupu usług księgowych dotyczących rozliczania przez grupę podatku VAT. Zakup ten powinien zostać udokumentowany przez sprzedawcę fakturą z grupą VAT ABC wskazaną jako nabywca. Dodatkowo zalecane jest, aby w polu dotyczącym nabywcy lub w formie adnotacji na fakturze podać także dane wszystkich członków grupy VAT ABC). Na podstawie tej faktury do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów (w częściach równych) uprawnieni będą wszyscy członkowie grupy VAT ABC.

Zwrot VAT a przychód. Zauważyć przy tym należy, że grupy VAT wykazujące nadwyżki podatku naliczonego nad należnym będą uprawnione do otrzymywania zwrotu tych nadwyżek na rachunek bankowy. Pojawia się w związku z tym pytanie, jakie skutki w podatku dochodowym wywoływać będzie otrzymywanie i dystrybucja tych kwot między członkami grupy VAT.

Otóż z art. 12 ust. 4 pkt 10 updop oraz art. 14 ust. 3 pkt 7 updof wynika, że nie uważa się za przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym zwróconej, na podstawie odrębnych przepisów, różnicy podatku od towarów i usług. Nie ma powodu, żeby przepis ten nie dotyczył również podatników będących członkami grup VAT. Zatem w związku z otrzymaniem przez grupy VAT zwrotu VAT (tj. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym) na rachunek bankowy u członków grup VAT (w tym u przedstawiciela grupy VAT) nie będą powstawać przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W ocenie autora należy uznać, iż wypłacane grupom VAT kwoty zwrotu VAT należeć będą bezudziałowo do wszystkich członków tych grup, a w konsekwencji ich dystrybucja między członkami grupy będzie neutralna podatkowo (także w podatku dochodowym). Jest to jednak przede wszystkim postulat, gdyż na dzień dzisiejszy treść przepisów mających obowiązywać od 1 stycznia 2023 r. nie pozwala na stwierdzenie w tym zakresie nic pewnego. Wskazane jest w związku z tym, aby kwestia ta jak najszybciej została wyjaśniona przez Ministerstwo Finansów (najlepiej w formie interpretacji ogólnej).

Podsumowanie

1. Od 1 stycznia 2023 r. umożliwione zostanie tworzenie przez powiązanych ze sobą podatników tzw. grup VAT, czyli grup podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowanych jako podatnik VAT.
2. Podmioty, które nie są ze sobą powiązane zarówno finansowo, jak i ekonomicznie oraz organizacyjnie, nie będą mogły utworzyć grupy VAT.
3. Największą zaletą tworzenia grup VAT będzie ograniczenie obowiązków księgowych dotyczących czynności dokonywanych między podatnikami tworzącymi grupę VAT. Czynności tych nie będzie bowiem trzeba dokumentować fakturami ani wykazywać w plikach JPK_V7. Obowiązku takiego nie będą mieli ani sprzedawcy, ani nabywcy.
4. Warunkiem powstania grupy VAT jako podatnika VAT będzie zawarcie pisemnej umowy o utworzeniu grupy na okres co najmniej 3 lat, z możliwością jej wydłużenia.
5. Wszystkie dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane przez członków grupy VAT uważane będą za dokonywane przez grupę VAT. Natomiast wszelkie dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane na rzecz członków grupy VAT uważane będą za dokonywane na rzecz grupy VAT.
6. Grupom VAT, jako podatnikom VAT, przysługiwać będzie prawo do korzystania z prawa do odliczenia. Prawo to przysługiwać będzie mogło również częściowo.
7. Funkcjonowanie w ramach grupy VAT to przede wszystkim wymierne korzyści finansowe, zwłaszcza dla podmiotów niemających prawa do odliczenia podatku naliczonego lub wykonujących to prawo w ograniczonym zakresie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 47, art. 8c, art. 8d, art. 15a, art. 90 ust. 10c–10g, art. 96, art. 109 ust. 11g–11k ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 931; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 2180
- art. 12 ust. 4 pkt 10 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 2180
- art. 14 ust. 3 pkt 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 2180

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

W numerze 1/2023 „Biuletynu VAT”

W dziale **Temat numeru** przeczytamy:

O obowiązkach akcyzowych sprzedawców węgla w 2023 r.

a w nim m.in. o:

- zmianach w zasadach składania deklaracji akcyzowych przez sprzedawców węgla oraz
- zasadach rozliczania akcyzy przez składy współpracujące z gminami.

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl