

# Objaśnienia podatkowe<sup>1</sup>

## w zakresie grup VAT

z .... 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 VAT<sup>2</sup> 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.....	3
3. UTWORZENIE I KRYTERIA WEJŚCIA DO GV .....	5
3.1. POWIĄZANIA FINANSOWE .....	5
3.2. POWIĄZANIA EKONOMICZNE.....	6
3.3. POWIĄZANIA ORGANIZACYJNE .....	7
3.4. TEST POWIĄZAŃ .....	8
3.5. UMOWA.....	8
3.6. REJESTRACJA .....	9

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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

<b>4. PRZEDSTAWICIEL GRUPY VAT .....</b>	<b>10</b>
<b>5. ROZLICZENIA W GRUPIE VAT, PODATEK NALICZONY I ODLICZENIE PROPORCJONALNE W VAT .....</b>	<b>11</b>
<b>5.1. ROZLICZENIA W GRUPIE VAT.....</b>	<b>11</b>
<b>5.2. PODATEK NALICZONY I ODLICZENIE PROPORCJONALNE W VAT .....</b>	<b>12</b>
<i>ZASADY OGÓLNE.....</i>	<i>12</i>
<i>PREWSPÓŁCZYNNIK.....</i>	<i>13</i>
<i>UDZIAŁ PROCENTOWY WYKORZYSTANIA DANEJ NIERUCHOMOŚCI DO CELÓW PRYWATNYCH.....</i>	<i>17</i>
<i>WSPÓŁCZYNNIK (PROPORCJA).....</i>	<i>18</i>
<i>ODLICZENIE WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z SAMOCHODAMI.....</i>	<i>24</i>
<b>6. TRANSAKcje TRANSGRANICZNE.....</b>	<b>25</b>
<b>6.1. TRANSAKcje WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE .....</b>	<b>25</b>
<b>6.2. IMPORT USŁUG .....</b>	<b>29</b>
<b>6.3. PROCEDURY OSS (ONO STOP SHOP).....</b>	<b>29</b>
<b>6.4. EKSPORT TOWARÓW .....</b>	<b>29</b>
<b>6.5. IMPORT TOWARÓW.....</b>	<b>30</b>
<b>7. RAPORTOWANIE .....</b>	<b>31</b>
<b>7.1. FAKTUROWANIE .....</b>	<b>31</b>
<b>7.2. JPK_VAT .....</b>	<b>33</b>
<b>7.3. KSEF .....</b>	<b>34</b>
<b>7.4. ODRĘBNA EWIDENCJA .....</b>	<b>34</b>
<i>EWIDENCJA W STUKTURZE LOGICZNEJ .....</i>	<i>34</i>
<i>EWIDENCJA TYMCZASOWA .....</i>	<i>34</i>
<b>8. WYKAZ PODATNIKÓW .....</b>	<b>35</b>
<b>9. MPP .....</b>	<b>35</b>
<b>10. GRUPA VAT W PROCEDURZE PODATKOWEJ .....</b>	<b>36</b>
<b>10.1. POSTĘPOWANIE PODATKOWE.....</b>	<b>36</b>
<b>10.2. KONTROLA PODATKOWA.....</b>	<b>36</b>
<b>10.3. INTERPRETACJE .....</b>	<b>37</b>
<b>10.4. NADPŁATA .....</b>	<b>37</b>
<b>10.5. WIĄŻĄCE INFORMACJE STAWKOWE (WIS).....</b>	<b>37</b>
<b>10.6. MDR.....</b>	<b>39</b>
<b>11. EGZEKUCJA.....</b>	<b>40</b>
<b>12. PRZEDŁUŻENIE/ZAKOŃCZENIE FUNKCJONOWANIA .....</b>	<b>40</b>
<b>12.1. PRZEDŁUŻENIE FUNKCJONOWANIA .....</b>	<b>40</b>
<b>12.2. ZAKOŃCZENIE GV .....</b>	<b>41</b>

## 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 VAT<sup>3</sup> 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.

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 podatnik. 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, itp.), która samodzielnie wykonuje działalność gospodarczą, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Art. 15 ust. 1 ustawy o VAT.

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 kraju<sup>5</sup>. 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.

Podkreślić należy, że możliwość dołączania do grupy VAT oddziałów podmiotów zagranicznych było istotnym elementem konsultacji z Komitetem ds. VAT, 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.

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 Europejskiej<sup>6</sup> 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.*”

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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>

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 oddziałów<sup>7</sup>.

### 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 VAT<sup>8</sup>.

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 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 VAT<sup>9</sup>. 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. Zastrzeżenie to nie dotyczy oczywiście oddziałów zagranicznych członka grupy VAT, gdyż te nigdy nie mogą stać się częścią grupy VAT.

Grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT, co uniemożliwia tworzenie wielostopniowych struktur grup VAT<sup>10</sup>. W trakcie trwania grupa VAT nie może być rozszerzona o inne podmioty, ani pomniejszona o którykolwiek z podmiotów wchodzących w jej skład<sup>11</sup>.

#### 3.1. Powiązania finansowe

Pierwszym typem powiązań w świetle ustawy o VAT są powiązania finansowe<sup>12</sup>.

Powiązania finansowe to posiadanie bezpośrednio przez jeden z podmiotów 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, przekroczenie go daje pewność co do występowania powiązań finansowych.

---

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

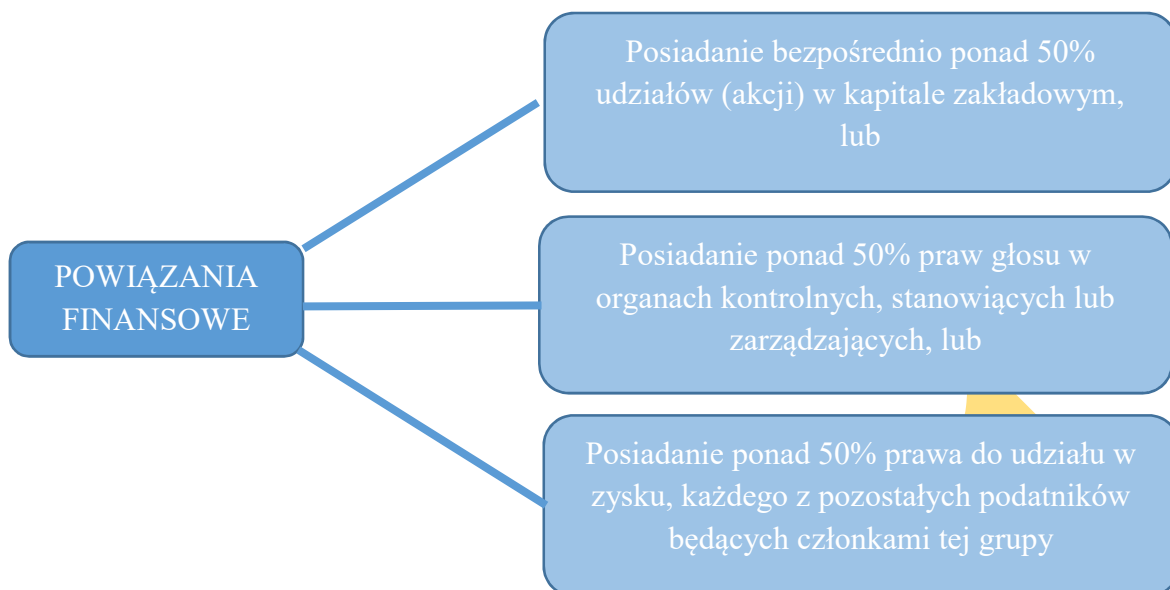
<sup>8</sup> Art. 15a ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>9</sup> Art. 15a ust. 7 ustawy o VAT.

<sup>10</sup> Art. 15a ust. 8 ustawy o VAT.

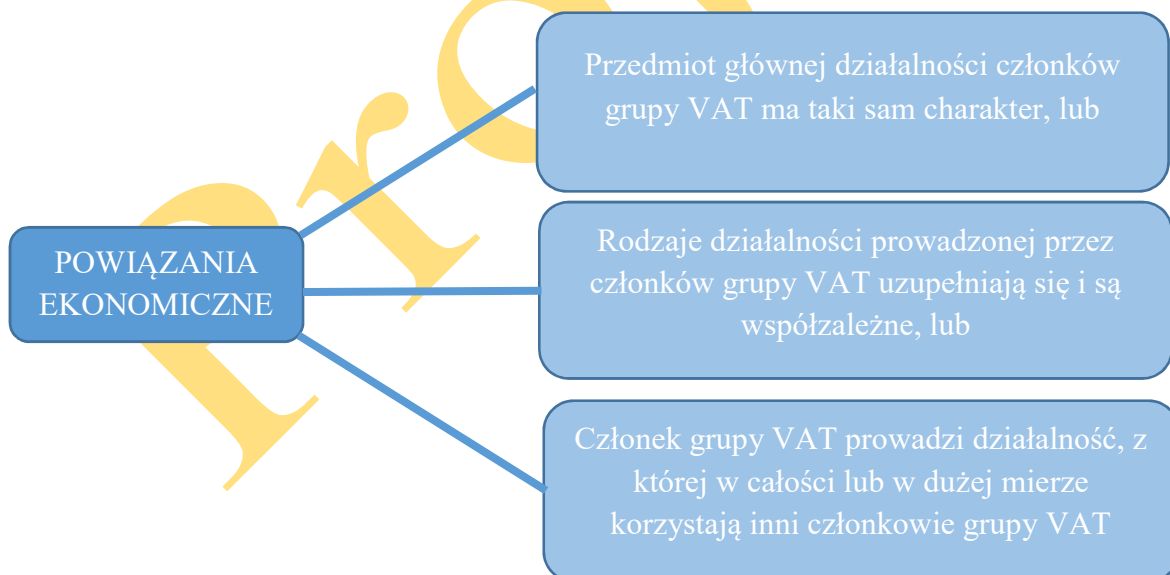
<sup>11</sup> Art. 15a ust. 9 ustawy o VAT.

<sup>12</sup> Art. 15a ust. 3 ustawy o VAT.



### 3.2. Powiązania ekonomiczne

Następnym kryterium warunkującym możliwość powstania grupy VAT jest istnienie powiązań o charakterze ekonomicznym.<sup>13</sup>



Jeśli chodzi o pierwszy wariant, powiązanie ekonomiczne istnieje, jeśli działalność członków grupy VAT jest tego samego rodzaju, nawet jeżeli ich działania prowadzone są w różnych sektorach gospodarki (np. usługi audytowe).

<sup>13</sup> Art. 15a ust. 4 ustawy o VAT

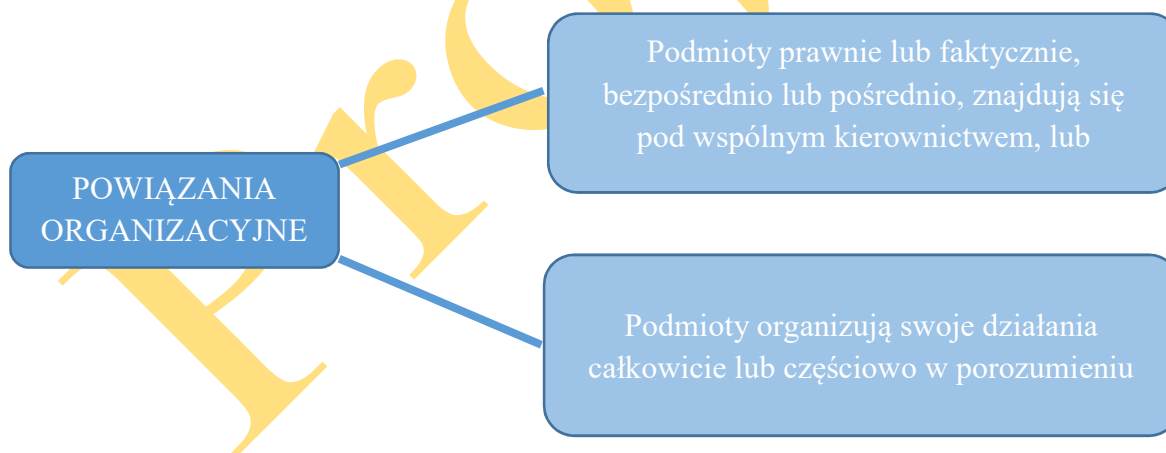
Uzupełniająca i współzależna działalność członków, jak określono w drugim wariantcie, może obejmować przypadki, gdy towary lub usługi wytwarzane przez członka grupy VAT są niezbędne do działania dla innych członków (np. firma produkująca części dla producenta docelowego towaru). Możliwe są też przypadki, 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.

Trzecia opcja 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).

Niespełnienie przesłanki powiązań ekonomicznych należy natomiast wiązać z sytuacją, gdy występują podmioty działające w różnych sektorach gospodarki i gdy działalność tych podmiotów jest całkowicie niezależna. Wyklucza to sztuczne struktury podmiotów pozbawionych jakiegokolwiek wspólnego znaczenia gospodarczego z możliwości skorzystania z instytucji grup VAT. Jeżeli podmioty, których działalność gospodarcza jest całkowicie niezwiązana mogły utworzyć grupę VAT, niespełniony pozostawałby, wynikający z dyrektywy VAT i przeniesiony na grunt ustawy o VAT, wymóg powiązań ekonomicznych.

### 3.3. Powiązania organizacyjne

Ostatnim elementem powiązań pozostają te o charakterze organizacyjnym<sup>14</sup>.



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

<sup>14</sup> Art. 15a ust. 5 ustawy o VAT.



członkom grupy VAT podlegającym jakiejś formie nadzoru i weryfikacji. Możliwe w tym 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.

### 3.4. Test powiązań

Powyżej omówiono poszczególne typy powiązań. Podczas całego okresu istnienia grupy VAT zachodzić muszą wszystkie trzy typy powiązań<sup>15</sup>. 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.

### 3.5. Umowa

Rejestrację grupy VAT poprzedzą okres przygotowawczy podmiotów, które chcą wspólnie rozliczać VAT. Rozważając utworzenie grupy VAT w pierwszej kolejności należy dokonać analizy podmiotów pod kątem spełniania przesłanek powiązań i pozostałych warunków. W przypadku pozytywnej oceny w tym zakresie grupa podatników może podjąć decyzję o zawarciu w formie pisemnej umowy o utworzeniu grupy VAT<sup>16</sup>. 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,

<sup>15</sup> Art. 15a ust. 6 ustawy o VAT.

<sup>16</sup> Art. 15a ust. 10 ustawy o VAT.



- 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 czas trwania grupy VAT (nie krótszy niż 3 lata). Co ma stanowić gwarancję stabilności szczególnego podmiotu jakim jest grupa VAT.

Umowa to może zawierać również inne istotne regulacje wewnętrzne dotyczące grupy VAT, np. sposób zarządzania grupą.

### 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 VAT<sup>17</sup>.

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 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 VAT<sup>18</sup>.

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 VAT<sup>19</sup>. 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 podmioty, które weszły w skład tej grupy zostają wykreślone z rejestru jako podatnicy VAT. Czynności tej dokonuje właściwy dla podmiotu naczelnik urzędu skarbowego działając z urzędu.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Art. 96 ust. 1 i 3b ustawy o VAT.

<sup>18</sup> Art. 96 ust. 4d ustawy o VAT.

<sup>19</sup> Art. 15a ust. 12 ustawy o VAT.

<sup>20</sup> Art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT.

Tak jak pozostali podatnicy przed dniem dokonania pierwszej wewnątrzspółnotowej dostawy lub pierwszego wewnątrzspółnotowego nabycia grupa VAT musi zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym, o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności w celu rejestracji jako podatnika VAT UE<sup>21</sup>.

Wykreślenie członków grupy VAT i grupy VAT z rejestru VAT jako podatników VAT będzie równoznaczne z wykreśleniem z rejestru jako podatnika VAT UE<sup>22</sup>.

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 obowiązków<sup>23</sup>. 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 VAT<sup>24</sup>.

Przedstawiciel grupy VAT jest zobowiązany do wypełniania obowiązków spoczywających na grupie VAT w tym do składania deklaracji. W sytuacji, gdy po utracie bytu przez grupę VAT wystąpiłaby potrzeba skorygowania jej rozliczeń czynności tej konsekwentnie może dokonać przedstawiciel grupy VAT<sup>25</sup>. Natomiast mając na uwadze, że status przedstawiciela grupy VAT jest nabywany w drodze konsensusu podmiotów wchodzących w skład (przedstawiciel jest określany/wybijany w umowie o utworzeniu), zmiany w zakresie reprezentacji, wynikające np. z likwidacji podmiotu będącego przedstawicielem grupy po jej ustaniu, będą musiały zostać ustalone między podmiotami, które wchodziły w skład grupy VAT.

---

<sup>21</sup> Art. 97 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>22</sup> Art. 97 ust. 16 ustawy o VAT.

<sup>23</sup> Art. 15a ust. 11 ustawy o VAT.

<sup>24</sup> Art. 15a ust. 10 ustawy o VAT.

<sup>25</sup> 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 utworzenia grupy VAT wchodzi ona w prawa poszczególnych członków grupy VAT, przykładowo zachowane zostają:

- niezrealizowane w przeszłych rozliczeniach 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 przeszłe, 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.

## 5.2. Podatek naliczony i odliczenie proporcjonalne w VAT

### ZASADY OGÓLNE<sup>26</sup>

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.

Uwzględniając tę zasadę, 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 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

<sup>26</sup> Art. 86 ust. 1, ust. 2a-2h, ust. 7b, art. 90 ustawy o VAT.

VAT (zwolnienie) oraz nie jest możliwe bezpośrednie ich przyporządkowanie do któregoś z rodzajów tej działalności, podatek naliczony do odliczenia ustala się z wykorzystaniem:

- **tw. 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
- **tw. współczynnika** – jeśli dokonywane zakupy będą służyć czynnościom opodatkowanym VAT, jak i czynnościom zwolnionym od tego podatku.



Ogólne wyjaśnienia 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.

Linki do broszury i załącznika:

<http://finanse-arch.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Broszura+informacyjna+-+Zasady+odliczania+podatku+VAT.pdf>

<https://finanse-arch.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Zalacznik+do+broszury+-+Zasady+obliczania.pdf>

## *PREWSPÓŁCZYNNIK<sup>27</sup>*

### *Prewspółczynniki członka grupy VAT*

Przed utworzeniem grupy VAT istotne jest ustalenie czy podmioty zawiązujące grupę VAT stosują tzw. prewspółczynniki, 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 prewspółczynniki, oraz po zawiązaniu grupy VAT nadal będą dokonywane zakupy służące działalności gospodarczej jak i działalności pozostającej poza sferą VAT, grupa VAT posługuje się prewspółczynnikiami 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

---

<sup>27</sup> 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.



przez grupę VAT w pierwszym rozliczeniu uwzględnia zatem odliczenie VAT według prewspółczynnika stosowanego przez poszczególnych członków tej grupy VAT.

#### **Przykład**

*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 być na nowo uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego dla każdego z członków grupy VAT.*

#### **Przykład**

*Spółka A wraz ze spółką B utworzyła grupę VAT 1 stycznia 2024 r. Każda ze spółek miała ustalony prewspółczynnik proporcji, 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. prewspółczynnika według wartości urealnionej dla 2023 r. Jeżeli jednak okaże się, że ten prewspółczynnik byłby niereprezentatywny może być na nowo uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego 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 danego 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. Sposób (metodę) ustalania tego prewspółczynnika

zasadniczo wybiera podatek 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 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 na zewnątrz grupy VAT), podmiot A zastosuje do odliczenia **prewspółczynnik indywidualny ustalony dla podmiotu C**, który zakupy podmiotu A wykorzystuje do działalności opodatkowanej oraz pozostającej poza sferą opodatkowania VAT. **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 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.

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.<sup>28</sup>

#### **Przykład**

*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 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,
- 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**

*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*

<sup>28</sup> Art. 86 ust. 2a-2h ustawy o VAT (odpowiednie zastosowanie art. 90 ust. 5, 6 i 9a, 10, 10c-10g ustawy o VAT).

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 2024 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 uwzględni w dokonywanym wyliczeniu okres, w którym był członkiem grupy VAT oraz okres po przywróceniu do rejestru jako odrębnego podatnika do końca roku kalendarzowego.

### **Przykład**

Grupa VAT składa się z trzech członków, tj. spółki A, B oraz C. Spółka A nabywała w 2024 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 2024 r. grupa VAT zostaje rozwiązana. Po likwidacji grupy VAT korekta powinna nastąpić według faktycznego wskaźnika proporcji 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 współczynnikiem całej grupy będzie rozliczana przez byłego członka grupy, który był faktycznym nabywcą.

### **Przykład**

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. W 2025 r. 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.

## **UDZIAŁ PROCENTOWY WYKORZYSTANIA DANEJ NIERUCHOMOŚCI DO CELÓW PRYWATNYCH<sup>29</sup>**

Zanim grupa VAT zostanie utworzona istotne jest zbadanie czy podmioty zawiązujące grupę VAT stosowały udział procentowy odliczenia, w jakim dana nieruchomość jest

<sup>29</sup> Art. 86 ust. 7b ustawy o VAT.

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 grupę VAT wydatków na nabycie oraz wytworzenie nieruchomości (w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów), która jest wykorzystywana zarówno do celów wykonywanej przez grupę VAT działalności gospodarczej, jak i celów osobistych (prywatnych) pracowników grupy VAT a przypisanie tych 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 sprzed utworzenia grupy VAT oraz nieruchomości oddanych do użytkowania w trakcie funkcjonowania grupy VAT.<sup>30</sup>

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 powodującej zmniejszenie/zwiększenie udziału procentowego w wykorzystaniu nieruchomości podatnik przywrócony do rejestru będzie dokonywał korekty odliczonego podatku zgodnie z rzeczywistym sposobem użytkowania nieruchomości.

### ***WSPÓLCZYNNIK (PROPORCJA)***

#### ***Proporcja członka grupy VAT<sup>31</sup>***

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.

---

<sup>30</sup> Art. 90a ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>31</sup> Art. 90 ust. 1, 2, 8, 9 i 10c ustawy o VAT.



Zasady ustalenia współczynnika proporcji dla poszczególnych członków grupy VAT w pierwszym roku utworzenia tej grupy pozostają analogiczne jak dla prewspółczynnika opisanego w przykładach nr 1 i 2 niniejszego rozdziału.

W każdym kolejnym okresie rozliczeniowym po utworzeniu grupy VAT, stosowany będzie współczynnik wyliczony 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**

*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.*

#### **Przykład**

*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%.*

### **Proporcja grupowa<sup>32</sup>**

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,
- 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**

*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 grupa VAT nabywa również kilka rodzajów usług (np. usługi księgowe), 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 księgowe 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.*

### **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

<sup>32</sup> Art. 90 ust. 1, 2, 8, 9 i 10d ustawy o VAT.



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 całkowitym 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) 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 jednostkę organizacyjną 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.).<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> 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.<sup>34</sup>

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.<sup>35</sup>

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.<sup>36</sup>

#### *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 prewspółczynnika proporcji.<sup>37</sup>

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.

---

<sup>34</sup> Art. 90 ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>35</sup> Art. 90 ust. 8, 9 i 10c ustawy o VAT.

<sup>36</sup> Art. 90 ust. 10 ustawy o VAT.

<sup>37</sup> Art. 90c i art. 91 ustawy o VAT.



Podatnik będzie mógł również przyjąć proporcję wyliczoną szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu, jeżeli uzna, że 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.<sup>38</sup>

#### **Przykład**

*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 bezpośrednie 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:*

*$600\ 000 : (600\ 000 + 100\ 000) \times 100\% = 85,71\%$  (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 – 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.*

<sup>38</sup> 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 zł – 4 000 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 SAMOCHODAMI<sup>39</sup>**

W przypadku gdy grupa 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.

Jeśli jednak wydatki dotyczące pojazdów samochodowych są związane z czynnościami opodatkowanymi VAT oraz zwolnionymi od VAT wykonywanymi w ramach działalności

<sup>39</sup> Art. 86 ust. 2a, art. 86a, art. 90, 90b ustawy o VAT.

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.

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.<sup>40</sup>

## 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.

W momencie utworzenia grupy VAT podmioty wchodzące w jej skład tracą odrębny status podatnika VAT (następuje wykreślenie spółki 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 wewnątrzspółnotowych.

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**

*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 wewnątrzspółnotowych (numer VAT-UE). Następnie spółka A nabyła w Polsce*

<sup>40</sup> Art. 86a ust. 14 ustawy o VAT.

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 w momencie przystąpienia do 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**

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 w momencie przystąpienia do 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 wewnątrzwspólnotowych 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.<sup>41</sup>

Zasady opodatkowania VAT w takich przypadkach ilustrują również poniższe przykłady:

### **Przykład**

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).

<sup>41</sup> 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.

Następnie Oddział X nabył w Polsce tkaniny od krajowego dostawcy (transakcja między podmiotem spoza grupy VAT a grupą VAT). W dalszej kolejności Oddział X sprzedał 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 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 w momencie przystąpienia do 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**

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 wewnątrzwspólnotowych (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 wewnątrzwspólnotowe 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. To zatem Oddział X jako podatnik rozliczy WNT w deklaracji podatkowej oraz podsumowującej VAT-UE.

### **Przykład**

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 sprzedał 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 w momencie przystąpienia do 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**

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 zakupił 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 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 nie stanowi odpłatnej dostawy towarów, jest to bowiem transakcja dokonana w obrębie jednego podatnika. Transakcja taka stanowić będzie jednakże 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 bowiem 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, iż wejście Spółki A (zakład główny) do grupy VAT w Czechach, nie będzie miało wpływu na kwalifikację transakcji bezpośrednio pomiędzy poszczególnymi oddziałami utworzonymi przez tę spółkę. 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.

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**

*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 numer identyfikacyjny dla transakcji krajowych (numer 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, krajowym 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, krajowy numer VAT). To zatem grupa VAT jako podatnik rozliczy w/w import usług prawnych w krajowej deklaracji VAT.*

## 6.3. Procedury OSS (Ono 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.

## 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 dla potrzeb dokonania zgłoszenia celnego wywozowego będą 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**

*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**

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 (na gruncie ustawy o VAT) import towarów dokonany przez podmiot należący do grupy VAT należy traktować dla celów ustawy o VAT tak jak gdyby import ten został dokonany przez grupę VAT. Podatnikiem zobowiązanym do rozliczenia VAT z tytułu importu towarów będzie grupa VAT a nie podmiot należący do 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 należą do 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.

Rozliczenie importu towarów dokonanego przez członków grupy VAT w okresie przed jej powstaniem będzie dokonywane również przez grupę VAT, co wynika z przejęcia przez nią praw i obowiązków pojedynczych członków grupy VAT.

## **7. Raportowanie**

Obecnie podatnicy podatku 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 grupy nie ma możliwości wystawiania faktur, możliwe będzie natomiast wystawienie, np. noty księgowej.

### **7.1. Fakturowanie**

Grupa VAT jest podatnikiem w czasie trwania grupy, faktury są wystawiane przez podatnika w tym przypadku przez grupę. Faktura ta zawiera 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**

*Grupa VAT składa się z trzech członków (podmiotów A, B i C). Członek grupy VAT (podmiot A) nabył w imieniu grupy VAT 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 powinny zostać co najmniej potwierdzone przez grupę jako podatnika po jej zawiązaniu.

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.

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

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.

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

**Przykład**

*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.*

W przypadku faktur korygujących wystawianych po utracie przez grupę VAT statusu podatnika, które powinny zostać ujęte w tym samym okresie rozliczeniowym, co faktury pierwotne wystawione w okresie funkcjonowania grupy VAT, dane na fakturze korygującej powinny odnosić się do danych wskazanych w fakturze pierwotnej. Zatem po stronie

sprzedawcy winny być wskazane dane byłego członka grupy VAT lub jego następcy prawnego, będącego wystawcą faktury korygującej, ze wskazaniem danych grupy VAT jako danych dodatkowych.

Natomiast 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.

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

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

#### **Przykład**

*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 byłby 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 grupy VAT, gdyż powinna zostać ujęta w bieżącym rozliczeniu.

## **7.2. JPK\_VAT**

Od momentu wejścia w życie przepisów dotyczących grup VAT, grupa jako podatnik 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.

Plik JPK\_VAT z deklaracją, za cały okres funkcjonowania grupy VAT, składa w imieniu grupy VAT, przedstawiciel grupy.

W przypadku konieczności złożenia korekty pliku JPK\_VAT z deklaracją dotyczącego okresu przed powstaniem grupy VAT, plik JPK\_VAT powinien zawierać dane członka grupy VAT, natomiast jego złożenia powinien dokonać w imieniu grupy VAT przedstawiciel grupy, ponieważ podobnie jak w przypadku faktur, przyjmuje się założenie sukcesji praw i obowiązków.

Grupa VAT jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika. Po wykreśleniu z rejestru jako podatnika VAT grupy VAT, która utraciła

status podatnika, plik JPK\_VAT z deklaracją powinien zawierać dane grupy VAT, natomiast jego złożenia powinien dokonać przedstawiciel grupy VAT.

Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika, przedstawiciel grupy VAT dokonuje korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem. Przedstawiciel grupy składa wówczas korektę pliku JPK\_VAT z deklaracją.

### 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.

### 7.4. Odrębna ewidencja

#### *EWIDENCJA W STUKTURZE LOGICZNEJ*


Członkowie grupy VAT mają obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji transakcji dokonywanych pomiędzy sobą w formie elektronicznej.<sup>42</sup> Taką ewidencję należy przysyłać do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu<sup>43</sup>.

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.<sup>44</sup>

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 dotyczące<sup>45</sup>:

- 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,
- kwota należności ogółem.

#### *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.<sup>46</sup> Taką ewidencję należy przekazywać na wezwanie

<sup>42</sup> Obowiązek prowadzenie tej ewidencji wchodzi w życie 1 lipca 2023 r.

<sup>43</sup> Art. 109 ust. 11h ustawy o VAT.

<sup>44</sup> Art. 109 ust. 11i i 11j ustawy o VAT.

<sup>45</sup> Art. 109 ust. 11g ustawy o VAT.

<sup>46</sup> 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.).



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.

## 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 grupy<sup>47</sup>.

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.

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 VAT<sup>48</sup>.

## 9. MPP

Regulacje dotyczące mechanizmu podzielonej płatności nie zawierają specjalnych rozwiązań dedykowanych grupie VAT. Oznacza to, że do tych podatników zastosowanie mają ogólne zasady funkcjonowania tego mechanizmu.

Dysponowanie środkami zgromadzonymi na rachunkach VAT poszczególnych członków grupy będzie odbywało się również na zasadach ogólnych, czyli uwolnienie środków zgromadzonych na rachunku VAT będzie możliwe po uzyskaniu zgody naczelnika urzędu

---

<sup>47</sup> Art. 96b ust. 3c ustawy o VAT.

<sup>48</sup> Art. 96b ust. 3 pkt 12 i art. 96 ust. 7ba ustawy o VAT

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 VAT<sup>49</sup>.

Wyjątek stanowią będą postępowania podatkowe, o których mowa w art. 33 ust. 2-3 oraz w art. 34 ust. 1, 1a i 3 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 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 któregośkolwiek 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.<sup>50</sup>

Kontrolę podatkową wobec grupy VAT będzie prowadził naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy VAT<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> Art. 133 § 2c pkt 2 Ordynacji podatkowej.

<sup>50</sup> Art. 284ab § 3a Ordynacji podatkowej.

<sup>51</sup> Art. 284ab § 5 Ordynacji podatkowej.



### 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.<sup>52</sup>

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.<sup>53</sup>

### 10.4. Nadpłata

Przedstawiciel grupy VAT będzie uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po utracie przez grupę VAT statusu podatnika<sup>54</sup>. 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 podatnikiem<sup>55</sup>.

Wobec przedstawiciela grupy VAT, po utracie przez tę grupę statusu podatnika, znajdują odpowiednie zastosowanie obowiązujące zasady zwrotu nadpłaty podatnikom, płatnikom i inkasentom<sup>56</sup>.

### 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 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)<sup>57</sup>.

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

---

<sup>52</sup> Art. 14n § 1 pkt 1b Ordynacji podatkowej.

<sup>53</sup> Art. 14n § 2 Ordynacji podatkowej.

<sup>54</sup> Art. 75 § 2a pkt 2 Ordynacji podatkowej.

<sup>55</sup> Art. 8d ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>56</sup> Art. 77b § 5 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

<sup>57</sup> Art. 42h ust. 1 ustawy o VAT.

Grupa VAT jest podatnikiem VAT, będzie zatem mogła wystąpić z wnioskiem o wydanie WIS<sup>58</sup>. 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 doręczona<sup>59</sup>.

Jeżeli w trakcie obowiązywania WIS (5 lat od jej wydania<sup>60</sup>) grupa VAT utraci status podatnika, wówczas WIS traci moc wiążącą w odniesieniu do towaru lub usługi będących jej przedmiotem<sup>61</sup>.

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 Finansów<sup>62</sup>.

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.

#### **Przykład**

*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 podatek 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.

<sup>58</sup> Art. 42b ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>59</sup> Art. 42c ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>60</sup> art. 42ha ustawy o VAT.

<sup>61</sup> art. 42c ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>62</sup> art. 42c ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT – ochrona wynikająca z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

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**

*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 dnia jej utworzenia tj. 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 CN<sup>63</sup>. Zmiana dokonana w trakcie działania grupy wiąże całą grupę (analogicznie jak WIS).

#### **Przykład**

*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.*

*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 odpowiednio<sup>64</sup>. 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 tego schematu podatkowego;

<sup>63</sup> Przesłanki zmiany WIS zostały określone w art. 42h ust. 2 i 3 ustawy o VAT.


<sup>64</sup> Art. 86a § 6 Ordynacji podatkowej.

- wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego - jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.<sup>65</sup>

W przypadku korzystającego wchodzącego w skład grupy VAT powyższą informację, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego grupy VAT.<sup>66</sup>

## 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 zobowiązanym z tytułu należności pieniężnej wynikającej z deklaracji lub zeznania złożonych przez grupę VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest również członek 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 administracji<sup>67</sup>, również członkowi grupy VAT.<sup>68</sup>

 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.<sup>69</sup>

## 12. Przedłużenie/zakończenie funkcjonowania

### 12.1. 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 umowy<sup>70</sup>. Zgłoszenia takiej umowy dokonuje przedstawiciel grupy VAT. Umowa taka musi spełniać wymogi przewidziane dla umowy tworzącej grupę VAT. Oczywiście niezbędne

<sup>65</sup> Art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>66</sup> Art. 86j § 6 Ordynacji podatkowej.

<sup>67</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479), dalej: ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

<sup>68</sup> Art. 3b ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

<sup>69</sup> Art. 8e ustawy o VAT.

<sup>70</sup> Art. 15a ust. 13 ustawy o VAT.

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.

## 12.2. Zakończenie GV

Rozliczanie podatku w ramach grupy VAT może się zakończyć w dwóch przypadkach<sup>71</sup>, tj.:

- 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 okoliczności<sup>72</sup>. 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 VAT<sup>73</sup>. 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.

<sup>71</sup> Art. 15a ust. 15 ustawy o VAT.

<sup>72</sup> Art. 15a ust. 14 ustawy o VAT.

<sup>73</sup> Art. 96 ust. 7bb ustawy o VAT.



Powyższe założenia nie wykluczają przy tym możliwości zastosowania klauzuli nadużycia prawa<sup>74</sup> 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 będzie się wiązało z możliwą konsekwencją w postaci zakwestionowania rozliczeń dokonanych wspólnie przez podatników. Będzie to oznaczać nie tylko konieczność uwzględnienia, w rozliczeniach wszystkich podmiotów tworzących grupę, tych transakcji, które znalazły się w JPK grupy 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.

Utrata przez grupę VAT statusu podatnika skutkuje obowiązkiem złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym doszło do utraty tego statusu<sup>75</sup>. 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 VAT<sup>76</sup>. 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 tworzących ze statusem takim, jaki posiadały przed dniem wykreślenia bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego<sup>77</sup>.

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 VAT<sup>78</sup>. 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.

---

<sup>74</sup> Art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT.

<sup>75</sup> Art. 8d ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>76</sup> Art. 8d ust. 3 ustawy o VAT.

<sup>77</sup> Art. 96 ust. 9k ustawy o VAT.

<sup>78</sup> Art. 8c ustawy o VAT.



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 VAT<sup>79</sup>, 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.

---

<sup>79</sup> Art. 8d ust. 4 ustawy o VAT.