

## **Grupa VAT – istotnym elementem pakietu Polskiego Ładu. Analiza korzyści, zasad funkcjonowania oraz ryzyk związanych z jej utworzeniem.**

### **VAT Group - an important element of the Polish Order package. An analysis of the benefits, operating principles and risks**

#### **Abstrakt**

26 lipca 2021 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji pojawił się projekt Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w zakresie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w tym w zakresie ustawy o podatku od towarów i usług. Następnie, w dniu 8 września zmieniona częściowo wersja projektu trafiła do Sejmu (nr druku: 1532). Ideą zmian Polskiego Ładu w zakresie podatku VAT, jest uczynienie go jeszcze bardziej konkurencyjnym – a jednym z głównych jego założeń jest długo wyczekiwane wprowadzenie fakultatywnej możliwości tworzenia tzw. grupy VAT. Głównym założeniem grupy VAT jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy, czy brak konieczności wystawiania faktur. Może to mieć szczególne korzyści w przypadku, gdy część podatników tworzących grupę nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazuje nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego.

Idea możliwości utworzenia podatkowej grupy VAT jest zatem niewątpliwie korzystna, kluczową kwestią pozostają jednak warunki jej utworzenia, aby model ten był realnie możliwy do wprowadzenia dla polskich podatników VAT.

**Słowa kluczowe:** VAT, grupa VAT, Polski Ład, podatek VAT

## Abstract

On 26 July 2021 on the website of the Government Legislation Centre appeared a draft of the Minister of Finance, Funds and Regional Policy regarding the Act on amending the Law on personal income tax, the Law on corporate income tax and some other laws - including the Law on tax on goods and services. Subsequently, on 8 September the partially amended version of the draft was submitted to the Sejm (print no.: 1532). The idea behind the changes in VAT is to make it even more competitive - and one of its main assumptions is the long-awaited introduction of an optional possibility to create the so-called VAT group. The main idea of the VAT group is to keep the intra-group turnover neutral or not to issue invoices. This may be of particular benefit where some of the taxpayers in the group do not have the full right to deduct input VAT or have an excess of output VAT, while others deduct VAT in full or have an excess of input VAT. The idea of creating a VAT group is therefore undoubtedly a positive one, but the key issue remains the conditions for its creation in order for this model to be workable for Polish VAT taxpayers.

**Keywords:** VAT, VAT Group, Polish Order, VAT tax

## 1. Wprowadzenie

26 lipca 2021 r. na stronie Rządowego Centrum Legislacji<sup>1</sup> pojawił się projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (dalej: Projekt)<sup>2</sup>. Jest to jedna z największych zmian nowelizujących w zakresie prawa podatkowego ostatnich lat, przewidująca

---

<sup>1</sup> Dalej również: RCL

<sup>2</sup> Data utworzenia: 26 lipca 2021 r., Wnioskodawca: Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, numer z Wykazu: UD260

kilkadziesiąt zmian, w kilkudziesięciu ustawach<sup>3</sup>. Jak wskazuje się w uzasadnieniu Projektu, celem projektowanej ustawy jest „stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw”. Założenia projektu są szeroko

---

<sup>3</sup> Projekt wprowadza zmiany w ustawach z dnia:

1) Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.),

2) Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.),

3) Ustawa z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.),

4) Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217),

5) Ustawa z dnia 20 października 1994 r o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670),

6) Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1188, z późn. zm.),

7) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.),

8) Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, z późn. zm.),

9) Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.),

10) Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 504),

11) Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859, z późn. zm.),

12) Ustawa z dnia 19 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111),

13) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.),

14) Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2022 poz. 143, z późn. zm.),

15) Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. 2020 r. poz. 287),

16) Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, z późn. zm.),

17) Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626),

18) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162),

19) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541),

20) Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752),

21) Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200),

22) Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. 2021 poz. 1808).

komentowane w doktrynie i prasie<sup>4</sup> i budzą szereg pytań i wątpliwości zarówno w zapisach szczegółowych, jak i w zakresie ogólnych postulatów. Największe zmiany dotyczą przede wszystkim regulacji w ustawie PIT oraz ustawie CIT. Niemniej jednak, w tle zmian w zakresie podatków dochodowych, zaprezentowane zostały również zmiany w zakresie regulacji ustawy o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. Zmiany te obejmują:

- możliwość wspólnego rozliczania się przez kilku podatników tzw. „grupy VAT”,
- zmianę w zakresie wiążących informacji stawkowych (WIS),
- zmiany w postaci opcji opodatkowania usług finansowych,
- szybki zwrot VAT dla określonych podatników.

Ideą zmian w zakresie podatku VAT, jest uczynienie go jeszcze bardziej konkurencyjnym – a jednym z głównych jego założeń jest długo wyczekiwane wprowadzenie fakultatywnej możliwości tworzenia tzw. grupy VAT. Jest to zmiana potrzebna i postulowana również w literaturze<sup>6</sup>, przy

<sup>4</sup> Przykładowo można wskazać:

Paweł Suliga, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30  
Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT ([kidp.pl](http://kidp.pl))

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, z późn. zm.) – dalej: ustawa VAT

<sup>6</sup> Paweł Suliga, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30  
Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT ([kidp.pl](http://kidp.pl))

czym wskazuje się nie tylko na samą możliwość utworzenia grupy VAT, ale także zakres jej funkcjonowania w kontekście warunków jakie muszą spełnić podmioty tworzące taką grupę – co będzie głównym przedmiotem niniejszego opracowania. Pozostaje zatem pytanie – czy zaprezentowany Projekt w swym obecnym kształcie spełnia wskazane postulaty i do jak szerokiej grupy podmiotów jest de facto adresowany.

## 2. Uwagi wstępne

Grupa VAT nie jest nowym instrumentem i funkcjonuje w ramach unijnego systemu podatku VAT już od blisko 50 lat. Obecnie został wdrożony w 18 państwach członkowskich UE (oraz Wielkiej Brytanii). Co istotne, liczba państw wprowadzających regulację grup VAT zwiększa się - w ciągu ostatnich dwóch lat instrument ten został wprowadzony w Luksemburgu (od 31 lipca 2018 r.), na Malcie (od 1 czerwca 2018 r.) oraz we Włoszech (przepisy weszły w życie 1 stycznia 2018 r., lecz możliwość utworzenia grupy VAT istnieje dopiero od 1 stycznia 2019 r.)<sup>7</sup>. Z tego powodu – siłą rzeczy stawia to polskich przedsiębiorców w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do krajów, w których grupy VAT funkcjonują od lat. Ponadto, brak możliwości utworzenia grupy VAT jest również wskazywany jako jedna z przyczyn, dla których podatkowe grupy kapitałowe (PGK) są nadal mało popularne w Polsce, szczególnie na tle innych krajów UE.

Głównym założeniem grupy VAT jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy, czy brak konieczności wystawiania faktur. Zapewnia to regulacja przewidująca, że dostawy towarów i świadczenie usług przez podmioty należące do tej grupy nie stanowią czynności podlegających opodatkowaniu (art. 8c ust. 1 nowego brzemienia ustawy VAT). Może to

---

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

<sup>7</sup> Fragment uzasadnienia Projektu

mieć oczywiście szczególne korzyści w przypadku, gdy część podatników tworzących grupę nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazuje nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego – to łącznie odliczenie podatku naliczonego dla całej grupy może przynieść korzyści finansowe.

Możliwość utworzenia podatkowej grupy VAT jest zatem niewątpliwie pożądaną zmianą, co wynika również z Komunikatu Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE<sup>8</sup> w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>9</sup>. Kluczową kwestią pozostają jednak warunki jej utworzenia, aby model ten był realnie możliwy do wprowadzenia dla polskich podatników VAT i nie powodował jednocześnie ryzyk w zakresie rozliczenia podatku VAT.

### 3. Fundamentalne korzyści

Obecnie – rozliczenia podatku VAT między podmiotami powiązаныmi traktowane są tak, jak rozliczenia z podmiotami niepowiązаныmi<sup>10</sup>. Oznacza to, że każdy podmiot (powiązany finansowo/ekonomicznie/organizacyjnie) rozliczany jest odrębnie, transakcje między tymi podmiotami podlegające opodatkowaniu VAT dokumentowane są fakturami VAT, a każdy podmiot składa odrębnie plik JPK\_VAT. Jak wskazuje się w uzasadnieniu Projektu: „Pomimo istnienia PGK, na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, w podatku VAT koncepcja rozliczeń grupowych w ogóle nie funkcjonuje. Wiąże się to ze żmudną koniecznością fakturowania transakcji wewnątrz grupy uwzględniając przepisy dotyczące podmiotów powiązanych, co dodatkowo utrudnia prowadzenie działalności. Co więcej brak grup VAT zniechęca podatników do tworzenia PGK w CIT. Jak wynika z danych za lata 2010–2016 w Polsce zarejestrowano tylko 160 PGK.

<sup>8</sup> Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, dalej również: Dyrektywa

<sup>9</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009DC0325&from=PL>  
Opublikowano: Bruksela, dnia 2.7.2009

<sup>10</sup> Z zastrzeżeniem art. 32 ustawy VAT

Według stanu na marzec 2021 r. w Polsce funkcjonuje tylko 65 PGK, zaś w Belgii grup VAT w 2016 r. działało 2675”. Już w tym miejscu widać – że głównymi podmiotami celowanymi będą przede wszystkim PGK, szerzej w dalszej części opracowania.

W związku z powyższym, utworzenie grupy VAT jest niewątpliwie pożądaną – a jej główne korzyści wynikają z projektowanej regulacji art. 8c ustawy VAT, zgodnie z którym: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy nie podlegają opodatkowaniu (ust. 1). I dalej dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy uważa się za dokonane przez tę grupę. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz członka grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy uważa się za dokonane na rzecz tej grupy (ust. 2 i 3).

Projekt zakłada również doprecyzowanie w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług przez oddział i na rzecz oddziału - Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz:

1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,

2) innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt 1, położonego poza terytorium kraju

– uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.

I odpowiednio w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez:

1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,

2) inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt 1, położony poza terytorium kraju

– uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy.

Analogicznie, w przypadku gdy oddział dotyczy grupy VAT utworzonej w innym państwie członkowskim UE: Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT. Dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT, utworzonej w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane przez tę grupę VAT (ust. 4-7).

Przepisy zawierają także doprecyzowanie, iż w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy grupa VAT uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników (doprecyzowanie w ust. 8d).

Tak jak wskazano na wstępie – z projektowanych regulacji, jak i istoty grupy VAT wynika podstawowa korzyść – zachowanie neutralności rozliczeń między członkami tej grupy. Analizując korzyści płynące z takiego rozliczenia, wydaje się że instrument ten może okazać się korzystny dla:

- podmiotów powiązanych, które nabywając towary/usługi nie mają prawa do odliczenia podatku VAT (m.in. podmioty świadczące usługi zwolnione, np. finansowe, ubezpieczeniowe, medyczne) – w połączeniu z pozostałymi podmiotami wykazującymi nadwyżkę podatku VAT należnego nad naliczonym;
- podmiotów mających większą wartość zakupów od sprzedaży, tj. wykazujących regularną nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym. W sytuacji, w której występuje on o zwrot podatku VAT – standardowy okres zwrotu wynosi 60 dni – przystąpienie do grupy VAT może okazać się korzystne, gdyż nadwyżka podatku VAT naliczonego będzie na bieżąco kompensowana z rozliczeniami podatku VAT należnego występującego u pozostałych członków grupy VAT;



- może się również okazać korzystne w ogólnym rozliczeniu w przypadku gdy część podmiotów w grupie stosowałaby proporcję VAT i jej prawo do odliczenia było w związku z tym ograniczone, niemniej jednak projekt zakłada, iż sama proporcja będzie kalkulowana odrębnie dla każdego członka grupy (szerzej w dalszej części opracowania).

Pozostałymi korzyściami są niewątpliwie:

- mniejsza ilość dokumentów do analizy z uwagi na mniejszą ilość plików JPK\_VAT,
- brak konieczności wystawiania faktur między podmiotami z grupy,
- brak konieczności analizy możliwości odliczeń podatku VAT i innych obowiązków w zakresie VAT (moment powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania, stawki VAT, korekty i in.) w zakresie transakcji między członkami grupy VAT,
- brak obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności między podmiotami w grupie VAT.

Choć wyżej wymienione korzyści same w sobie nie budzą większych wątpliwości, to jednak już w tym miejscu warto zwrócić uwagę na kilka kwestii praktycznych. Z pozoru mało istotnych, a jednak w bieżących rozliczeniach mogą okazać się kłopotliwe<sup>11</sup>.

Z jednej strony brak obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych jest korzystny (każde zmniejszenie obowiązków administracyjnych należy rozpatrywać pozytywnie), niemniej jednak nie wyeliminuje to przecież rozliczeń wewnątrzgrupowych. Tym samym brak obowiązku wystawiania faktur VAT wewnątrz grupy będzie musiał zostać zastąpiony koniecznością wystawiania innych dokumentów potwierdzających takie rozliczenia (dla innych celów), a więc np. not księgowych, czy innych dokumentów wewnętrznych.

Ponadto, fakt utworzenia grupy VAT będzie powodował obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji – jedną na potrzeby wewnątrzgrupowe (dla innych celów), a drugą dla rozliczeń ‘poza’ grupę, gdzie do tej pory wszystko trafiało niejako do jednej puli (cała sprzedaż/całe zakupy, bez

<sup>11</sup> Na podobne kwestie zwrócono uwagę w artykule pod red. K. Koślicki, 19.07.2021 r.: Grupy VAT - warunki utworzenia i rozliczenie VAT (prawo.pl)

rozdzielenia na rozliczenia wew. i zew. grupy). Zgodnie bowiem z projektowanym art. 109 ust. 11g-11i – członkowie grupy VAT będą obowiązani prowadzić, w postaci elektronicznej, ewidencję czynności, o których mowa w art. 8c ust. 1. Projekt przewiduje również kryteria jakie taka ewidencja ma spełniać, a także fakt iż na żądanie organu podatkowego członkowie grupy VAT będą obowiązani przekazać ewidencję w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

Inny hipotetyczny problem który może powstać to kwestia tego, czy dla zewnętrznych kontrahentów nie będzie problemem zmiana strony transakcji dla celów podatku VAT, kwestii tego na jaki podmiot wystawić fakturę, porozumień z danym działem księgowości itp. Są to oczywiście problemy hipotetyczne i mniejszej wagi, niemniej dla bieżących rozliczeń księgowych mogą być znaczące.

#### **4. Przesłanki kwalifikujące grupę VAT**

Idąc dalej, kluczową kwestią pozostają zatem kryteria jakie muszą być spełnione, aby podmioty powiązane mogły utworzyć grupę VAT. Kwestię tę reguluje projekt nowego przepisu art. 15a ust. 1, zgodnie z którym: Podatnikiem, o którym mowa w art. 15, może być również grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT. Regulacja ta stanowi implementację art. 11 Dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym (akapit 1): „Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej „Komitetem ds. VAT”), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”. Sama Dyrektywa nie definiuje ww. pojęć, szczególnie powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych. Dlatego szczególnie istotne było precyzyjne ich zdefiniowanie w ustawie VAT, aby kwestia ta nie budziła wątpliwości interpretacyjnych.

W kontekście powyższego, w art. 15a ust. 2 nowelizowanej ustawy VAT zaproponowano, iż grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów w kapitale zakładowym pozostałych podatników będących członkami tej grupy (ust. 3).

Podatników uważa się za powiązanych ekonomicznie, jeżeli:

- 1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
- 2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
- 3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT (ust. 4).

Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:

- 1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym kierownictwem, lub
- 2) organizują swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Warunki istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych pomiędzy członkami grupy VAT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika.

Ponadto wskazuje się, iż:

- podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT (ust. 7).
- grupa VAT nie może być członkiem innej grupy VAT (ust. 8).
- grupa VAT nie może być rozszerzona o innych członków, ani pomniejszona o któregokolwiek z członków wchodzących w jej skład (ust. 9).

Analizując powyższe propozycje, nasuwa się szereg pytań:

Jedną z głównych wątpliwości jest to, jak należy rozumieć 50% udział w „kapitale zakładowym” pozostałych członków grupy – czy odniesienie

się do „kapitału zakładowego” jest zabiegiem celowym, co oznacza że grupy VAT będą dotyczyć jedynie spółek akcyjnych, komandytowo-akcyjnych oraz spółek z ograniczoną odpowiedzialnością? Oznaczałoby to, iż podatnicy, dla których przepisy kodeksu spółek handlowych czy kodeksu cywilnego nie przewidują istnienia kapitału zakładowego, nie mogą stać się członkami grupy VAT. Ponadto regulacja odwołuje się do 50% udziałów – brakuje zatem doprecyzowania, iż odnosi się to również do akcji (sformułowanie ‘kapitał zakładowy’ wskazuje, iż instrument ten dotyczy co najmniej spółki z o.o. jak i spółki akcyjnej). W kontekście powiązań finansowych wątpliwości budzi również to, czy wskazane 50% dotyczy sumy kapitału zakładowego pozostałych podatników, czy udziałów w kapitale zakładowym każdego z pozostałych podatników?

Pojawia się również pytanie, czy warunek bezpośredniego 50% powiązania jest faktycznie niezbędny do wykazania ścisłego powiązania o którym mowa w Dyrektywie VAT, automatycznie eliminuje to bowiem inne spółki zależne (spółki wnuczki). Wydaje się że ułatwieniem mogłoby być chociażby odwołanie się do definicji powiązań wynikających z ustaw o podatkach dochodowych, gdzie m.in. znajduje się odwołanie do określonego poziomu praw głosów lub prawa do udziału w zyskach spółki powiązanej.

Idąc dalej, oprócz wątpliwości dotyczących powiązań finansowych – zostają również pytania dotyczące powiązań o charakterze ekonomicznym i organizacyjnym. Zaproponowane rozwiązania są nieostre i mogą budzić szereg wątpliwości w praktyce. Zrozumiałym jest fakt, iż w przypadku definicji szerokiego pojęcia nieostre występują, jednak w tym przypadku jest to o tyle istotne, że w dużej mierze mają one charakter ocenny. Jest to o tyle problematyczne, iż w przypadku niespełnienia któregośkolwiek kryterium grupa VAT traci automatycznie status podatnika. Czy np. zmiana charakteru działalności przez jednego członka grupy VAT może spowodować utratę statusu całej grupy VAT?<sup>12</sup>.

Na ww. kwestię uwagę zwróciła również Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji w piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. wskazując, iż:

<sup>12</sup> Na wątpliwości te wskazywał również T. Michalik w artykule zamieszczonym na portalu prawo.pl jak i mddp.pl (MDDP - Pomysł Grup VAT jest dobry, wymaga jednak pewnych poprawek)

- „odniesienie powiązań finansowych między jednym członkiem grupy VAT a pozostałymi jej członkami do posiadania określonej procentowo wielkości udziałów w „kapitale zakładowym” tych członków. Pojęcie kapitału zakładowego funkcjonuje w odniesieniu do spółki akcyjnej, komandytowo-akcyjnej i z ograniczoną odpowiedzialnością. Projektowane regulacje wyłączają zatem możliwość ustalenia, czy odpowiednie powiązania finansowe zachodzą, w przypadku gdy członkiem grupy VAT miałby być podatnik działający jako spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa czy też prosta spółka akcyjna. Jednocześnie z uzasadnienia projektu nie wynika intencja ograniczenia w projektowanych regulacjach możliwości tworzenia grupy VAT tylko do podatników działających jako spółka akcyjna, komandytowo-akcyjna i z ograniczoną odpowiedzialnością,
- czy chodzi o 50% udziałów w sumie kapitału zakładowego pozostałych podatników czy o 50% udziałów w kapitale zakładowym każdego z pozostałych podatników;
- wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu lub ewentualnego uzupełnienia projektu wymaga przypadek, w którym przedstawiciel grupy VAT wskazany zgodnie z projektowanym art. 15a ust. 10 pkt 3 ustawy VAT, po utracie statusu podatnika przez tę grupę ulegnie likwidacji. Projektowane regulacje ani uzasadnienie projektu nie wyjaśniają, jaki podmiot będzie uprawniony do dokonywania korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem”.

W świetle powyższych wątpliwości należy nadmienić, iż z dniem 8 września 2021 r. Projekt trafił do Sejmu – **w nowym zmienionym kształcie**. Częściowo zmiany objęły również proponowaną nowelizację VAT<sup>13</sup> (dalej: Projekt 2). W Projekcie 2 dokonano następujących zmian:

Przepis art. 15a ust. 3 ustawy VAT ma w Projekcie 2 następujące brzmienie<sup>14</sup>:

<sup>13</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.

<sup>14</sup> Pogrubiona czcionka wskazuje na zaproponowane zmiany w Projekcie 2 w stosunku do pierwotnego brzmienia Projektu

„Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT posiada bezpośrednio ponad 50% udziałów (**akcji**) w kapitale zakładowym **lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do udziału w zysku, każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy**”.

Przepis art. 15a ust. 5 pkt 1 ustawy VAT ma w Projekcie 2 następujące brzmienie:

„Podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:

1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, znajdują się pod wspólnym **kierownictwem**, (...)”.

Jak widać tylko w niewielkim stopniu obecny Projekt 2 wprowadził doprecyzowania – jednak w kluczowych kwestiach wątpliwości pozostają aktualne. Co ciekawe w większości nie zostały również uwzględnione uwagi Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji.

## 5. Warunki formalne utworzenia oraz funkcjonowania grupy VAT

W pierwszej kolejności – dla utworzenia grupy VAT potrzebne będzie sporządzenie „Umowa o utworzeniu grupy VAT”, która będzie musiała być sporządzana na piśmie i zawierać co najmniej<sup>15</sup>:

1) nazwę grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT” lub „GV”;

2) dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników;

3) wskazanie przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków;

4) dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, po-

---

<sup>15</sup> Określenie ‘co najmniej’ dodane dopiero w Projekcie 2, w pierwotnym brzmieniu Projektu kwestia nie była doprecyzowana

siadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników;

5) wskazanie okresu na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata.

(ust. 10 nowego brzmienia art. 15a ustawy VAT).

Przedstawiciel grupy VAT reprezentuje grupę VAT w zakresie obowiązków tej grupy, w tym wynikających z ustawy, 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 (ust. 11 projektowanego brzmienia art. 15a ustawy VAT). 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. Przedstawiciel grupy VAT składa zgłoszenie rejestracyjne, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tego przedstawiciela, wraz z umową o utworzeniu grupy VAT (art. 96 ust. 3b nowego brzmienia ustawy VAT). Naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeżeli nie są spełnione warunki uznania grupy VAT za podatnika, i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT (art. 96 ust. 4d nowego brzmienia ustawy VAT). Z chwilą rejestracji grupy VAT jako podatnika naczelnik urzędu skarbowego z urzędu wykreśla z rejestru jako podatnika VAT członka grupy VAT (art. 96 ust. 7ba nowego brzmienia ustawy VAT). Przedstawiciel grupy VAT jest obowiązany zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian (art. 96 ust. 7bb nowego brzmienia ustawy VAT).

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na pewien techniczny aspekt, na który zwracano uwagę w piśmie Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji w ww. piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. Mianowicie wskazuje się:

„wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu lub uzupełnienia projektowanych regulacji wymaga zakres danych, jakie będzie zawierać wykaz podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy VAT w przypadku grupy VAT. Dodawany

art. 96b ust. 3c w ustawie VAT przesądza jedynie, że w przypadku rejestracji grupy VAT jako podatnika dane rachunków rozliczeniowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podlegają uwidocznieniu w wykazie jako dane tej grupy. Ani dotychczasowe ani projektowane regulacje, jak również uzasadnienie projektu nie wyjaśniają, w jaki sposób w przypadku grupy VAT będą uwidaczniane dane określone w art. 96b ust. 3 pkt 1–10 ustawy VAT – czy będą to dane każdego z członków grupy VAT uwidocznione jako dane grupy”.

Ponadto zastrzeżenia budzi również forma i brak konieczności uzasadnienia w przypadku odmowy rejestracji przez organ podatkowy. Co, biorąc pod uwagę wątpliwości w zakresie nowych regulacji, szereg pojęć nieostrych, jak również ocenny charakter tych przepisów – budzi obawy. Co istotne, na kwestię tę zwrócono również uwagę w ww. piśmie z dnia 30 sierpnia 2021 r. wskazując:

„(...) istotne wątpliwości budzi rozwiązanie przyjęte w dodawanym art. 96 ust. 4d ustawy VAT, zgodnie z którym w przypadku niespełnienia warunków uznania grupy VAT za podatnika, naczelnik urzędu skarbowego „nie dokonuje rejestracji” grupy VAT jako podatnika VAT i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT. W ocenie RCL, poprawnym systemowo rozwiązaniem byłoby w tym przypadku dokonywanie przez naczelnika urzędu skarbowego odmowy rejestracji grupy VAT jako podatnika. W tym przypadku czynność dokonania rejestracji lub jej brak nie ma charakteru czynności jedynie materialno-technicznej, gdyż naczelnik urzędu skarbowego zobligowany jest do zbadania, czy między członkami grupy VAT zachodzą powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne. W przypadku powiązań finansowych i ekonomicznych przesłanki uznania, iż zachodzą one między członkami grupy VAT (określone w dodawanym art. 15a ust. 4 i 5 ustawy VAT), mają charakter ocenny i mogą prowadzić do sporów z organem podatkowym z uwagi na posłużenie się pojęciami nieostrych (np. rodzaje działalności uzupełniają się i są współzależne, działalność, z której w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT, organizują swoje działania częściowo w porozumieniu). Odmowa rejestracji grupy VAT jako podatnika wymagałaby przedstawienia



uzasadnienia takiej odmowy, co umożliwiłoby podatnikom ocenę zasadności odwoływania się od takiej odmowy”.

Opisana powyżej kwestia jest kluczowa – skoro same kryteria rejestracji budzą tak duże wątpliwości, na które nakłada się element ocenny po stronie organu podatkowego, to brak wskazania uzasadnienia organu i możliwości odniesienia się do nich przez podatnika nie może nie budzić zastrzeżeń. Co ważne, pomimo wskazania uwag w ww. piśmie w trakcie trwania uzgodnień w procesie legislacyjnym – zostały one pominięte w nowym brzmieniu Projektu 2.

## 6. Proporcja VAT

Kolejne pytanie które nasuwa się automatycznie – jest kwestia rozliczenia proporcji VAT, szczególnie w okresie powstawania grupy VAT, mając na uwadze fakt, iż w dużej mierze zainteresowanymi utworzeniem grupy VAT mogą być właśnie podmioty rozliczające proporcję VAT. Nowe regulacje przewidują zasady postępowania w tym przypadku.

Zgodnie z nowym brzmieniem projektowanego art. 90 ustawy VAT, po ust. 10b dodaje się ust. 10c–10g w brzmieniu: „10c. W przypadku grupy VAT, proporcję, o której mowa w ust. 2, przyjmuje się odrębnie dla każdego jej członka, przy czym w roku, w którym ta grupa uzyskała status podatnika, proporcję tę przyjmuje się w wartości ustalonej przez członków grupy VAT na moment jej utworzenia. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio.

Ustawodawca zdecydował się zatem na rozwiązanie w miarę możliwości precyzyjnego określenia proporcji – dla każdego członka grupy VAT. Odpowiednio zatem, po zakończeniu roku, grupa VAT będzie dokonywać rocznej korekty zgodnie z art. 91 ust. 1 (i nast.) ustawy VAT.

10d. W przypadku gdy grupa VAT dokonuje nabyć towarów lub usług, które są wykorzystywane przez tę grupę do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, oraz nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków

grupy VAT, grupa ta jest obowiązana do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z tymi czynnościami, w stosunku do których przysługuje jej prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w sposób określony w ust. 1. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa w zdaniu pierwszym, grupa VAT jest obowiązana do ustalenia proporcji, o której mowa w ust. 2. Proporcja, o której mowa w zdaniu drugim, jest wyliczana szacunkowo według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. Przepisy ust. 3–6 i 8–10, art. 90a, art. 90b oraz art. 91 ust. 1–9 stosuje się odpowiednio”.

Wynika z tego – iż Projekt zakłada kalkulację proporcji VAT na dwóch płaszczyznach, poszczególnych podmiotów grupy, jak również łączną dla całej grupy VAT. Proporcja ta będzie określana szacunkowo, po uzgodnieniu z naczelnikiem urzędu skarbowego. Z technicznego punktu widzenia, na pewno trzeba będzie dokonać aktualizacji systemowych, które po utworzeniu grupy VAT będą potrafiły uwzględnić również tę kwestię. Najpewniej będzie to wymagała indywidualnych działań, dostosowanych do danej grupy. Oczywiście ww. proporcja będzie stosowana, jeżeli danego wydatku nie będzie się dało przyporządkować bezpośrednio (tj. proporcja dla całej grupy będzie stosowana w przypadku zakupów dla których nie istnieje możliwość ich przypisania do konkretnego członka grupy VAT).

Natomiast dla ustalenia zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego dla poszczególnych członków grupy - niezbędne będzie zatem stwierdzenie możliwości przyporządkowania danego zakupu do konkretnych czynności. Jeżeli możliwa jest alokacja zakupu wyłącznie do czynności opodatkowanych (dowolnego) członka danej grupy VAT, grupie VAT stanowiącej podatnika tego podatku przysługuje prawo do odliczenia podatku w całości. W przypadku przyporządkowania do czynności zwolnionych realizowanych faktycznie przez (dowolnego) członka – prawo do odliczenia nie przysługuje. Natomiast w sytuacji wystąpienia związku z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi – w celu ustalenia zakresu prawa do odliczenia należy oprzeć się na proporcji członka grupy VAT obliczanej zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Należy również wskazać, iż pojawia się pytanie – o prawo do odliczenia podatku VAT w przypadku, w którym nabycie towaru/usługi dotyczyć będzie transakcji między członkami grupy VAT – skoro transakcje między nimi pozostają neutralne, tj. poza zakresem podatku VAT. Kwestia ta nie jest doprecyzowana w przepisach, jednak na problem ten zwrócono uwagę w uzasadnieniu Projektu, w którym wskazuje się:

„Zgodnie z projektowanymi przepisami dotyczącymi grup VAT czynności realizowane pomiędzy członkami grupy VAT nie podlegają rozliczeniu na gruncie VAT – czynności neutralne. Fakt wystąpienia tego typu czynności nie powoduje automatycznego ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT. Warunkiem zastosowania tej regulacji jest bowiem wykorzystanie nabytych towarów i usług do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza”.

## **7. Utrata statusu podatnika VAT**

Grupa VAT traci status podatnika w przypadku, gdy:

- przestanie spełniać warunki, od których uzależnione jest jej funkcjonowanie lub
- upłyne termin na jaki została utworzona.

W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, jest dniem, w którym następuje utrata przez grupę VAT statusu podatnika (art. 15a ust. 15).

Mając na uwadze fakt, iż spełnienie warunków utworzenia grupy VAT budzi wiele wątpliwości oraz zawiera pojęcia nieostre i ocenne – to fakt, iż ich nagłe niespełnienie skutkuje utratą bytu grupy VAT jako podatnika VAT z dnia na dzień może okazać się nawet decydujące dla jej utworzenia. Podmioty gospodarcze nie mogą sobie bowiem pozwolić na ryzyko, iż z uwagi na chociażby zmianę częściową w prowadzonej działalności może skutkować utratą bytu prawnego całej grupy VAT. Powoduje to

niepewność i jej niestabilność, również dla kontrahentów grupy VAT, jak i jej poszczególnych członków.

## 8. Wnioski

Niewątpliwie sama idea utworzenia w polskim systemie VAT grupy VAT jest pożądana oraz oczekiwana. Główną korzyścią jest zachowanie neutralności obrotów wewnątrz grupy. Niewątpliwie podmiotami powiązanymi, które mogą rozważyć utworzenie grupy VAT będą te podmioty, które nie mają pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego, bądź wykazują nadwyżkę podatku VAT należnego, natomiast inni odliczają VAT w całości, bądź wykazują nadwyżki podatku VAT naliczonego. Na tle pozostałych krajów UE brak możliwości utworzenia grupy VAT uderza w konkurencyjność polskich przedsiębiorców.

Niemniej jednak propozycje przedstawione w Projekcie, jak i Projekcie 2 który trafił do Sejmu – budzą szereg pytań i wątpliwości. Dotyczy to przede wszystkim następujących kwestii:

- Korzyść płynąca z braku obowiązku wystawiania faktur VAT wewnątrz grupy będzie ograniczona poprzez konieczność wystawiania innych dokumentów potwierdzających takie rozliczenia (dla innych celów), a więc np. not księgowych, czy innych dokumentów wewnętrznych.
- Fakt utworzenia grupy VAT będzie powodował obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji – jedną na potrzeby wewnątrzgrupowe (dla innych celów), a drugą dla rozliczeń ‘poza’ grupę, gdzie do tej pory wszystko trafiało niejako do jednej puli (cała sprzedaż/całe zakupy, bez rozróżnienia na rozliczenia wew. i zew. grupy).
- Warunki, które muszą być spełnione przez podmioty powiązane, aby mogła powstać grupa VAT – dotyczy to z jednej strony faktu, iż grupy VAT będą mogły najprawdopodobniej utworzyć jedynie spółki akcyjne, komandytowo-akcyjne oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a z drugiej strony pozostaje szereg pojęć nieostrych związanych ze spełnieniem kryteriów powiązań finansowych/ekonomicznych/organizacyjnych.

- Brak obowiązku wskazania uzasadnienia przez organ odmowy utworzenia grupy VAT i możliwości odniesienia się przez podatników do takiego stanowiska (szczególnie mając na uwadze jego ocenny charakter).
- Końcowo – niejako automatyczna utrata bytu prawnego – ‘z dnia na dzień’ grupy VAT w przypadku jakiegokolwiek zmiany stanu faktycznego, która choćby pośrednio może mieć wpływ na spełnienie warunków funkcjonowania grupy VAT.

Idea możliwości utworzenia podatkowej grupy VAT nie budzi wątpliwości, jednak dla podjęcia decyzji o jej utworzeniu kluczową kwestią pozostaje oszacowanie realnych korzyści przy jednoczesnym uwzględnieniu wątpliwości i ryzyk związanych z jej funkcjonowaniem.

## BIBLIOGRAFIA

Suliga Paweł, VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia, PP 2021/8/26-30

Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju, PP 2021/6/40-47

<https://www.prawo.pl/podatki/grupy-vat-warunki-utworzenia-i-rozliczenie-vat,509501.html>

<https://www.mddp.pl/pomysl-grup-vat-jest-dobry-wymaga-jednak-pewnych-poprawek/>

[https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat](https://www.ey.com/pl_pl/tax/polski-lad-wprowadza-grupy-vat)

Grupowe rozliczanie VAT (kidp.pl)

<https://www.gov.pl/web/finanse/grupy-vat-w-prekonsultacjach>

<https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/polska-konsultuje-wprowadzenie-grup-VAT.html>

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/rozliczenia-vat/5258741,Podatkowa-grupa-VAT-jakie-kryteria-tworzenia.html>

<https://www.izbapodatkowa.pl/plany-wprowadzenia-grup-vat-,4,2817>

<https://www.rp.pl/VAT/306029988-VAT-owska-grupa-da-przedsiębiorcom-korzysci-finansowe-i-ulatwi-rozliczenia---projekt-zmian.html>

Dyrektywa VAT. Komentarz, red. Namysłowski Roman, red. Sachs Krzysztof, Warszawa 2008

Sarnowski Jan, Selera Paweł, Grupa podatkowa – analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT, „Przegląd Podatkowy” 2019/10

Zubeldia G.E., European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy, „International VAT Monitor” 2020, Vol. 31, No. 4.

Matarewicz Jacek, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, Opublikowano: LEX/el. 2021

Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, wyd. XV, Opublikowano: WKP 2021

Michalik Tomasz, VAT. Komentarz. Wyd. 16, Warszawa 2021, Opublikowano: CH Beck.

Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.

Pismo Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji z dnia 30 sierpnia 2021 r. – strona RCL.

## **Źródła prawa**

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

Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Nr druku: 1532 z dnia 8 września 2021 r.,

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 17 czerwca 1996 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217),

Ustawa z dnia 20 października 1994 r o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1670),

Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz. U. z 2022 r. poz. 1188, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1009, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 504),

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2022 r. poz. 859, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 19 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 111),

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. 2022 poz. 143, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta (Dz. U. 2020 r. poz. 287),

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 813, z późn. zm.),

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2021 r. poz. 626),

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162),

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. z 2022 r. poz. 541),

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1752),

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 2200),

Ustawa z dnia 9 stycznia 2020 r. o dodatkowym świadczeniu pieniężnym dla emerytów i rencistów (Dz. U. 2021 poz. 1808).