

Rödl & Partner

Echo



Data: 8.01.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

NOWOŚĆ W PRZEPISACH: PODATKOWA GRUPA KAPITAŁOWA

Od 1 stycznia 2023 roku wprowadzone zostało nowe rozwiązanie umożliwiające podmiotom spełniającym określone ustawowo wymogi wspólne rozliczanie dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Ze względu na pojawiające się niejasności wejście w życie przepisów było wcześniej dwukrotnie odraczane. Wychodząc naprzeciw pojawiającym się podczas konsultacji projektu postulatów Ministerstwo Finansów 11 października 2022 roku opublikowało objaśnienia dotyczące grup VAT.

Najważniejszą cechą grup VAT jest wyłączenie z opodatkowania VAT transakcji między członkami grupy. Grupa jest traktowana dla celów VAT jako jeden podatnik, przy równoczesnym zachowaniu przez członków odrębnej formy organizacyjno-prawnej.

W konsekwencji dostawy towarów i usługi świadczone przez podmiot będący członkiem grupy VAT w stosunku do beneficjentów zewnętrznych (nienależących do grupy) traktowane są jako dokonane przez całą grupę. Jednocześnie transakcje realizowane między członkami grupy VAT w ogóle nie podlegają opodatkowaniu VAT. Nie oznacza to jednak całkowitego wyeliminowania obowiązku ewidencjonowania transakcji wewnątrzgrupowych.

Co ważne, zmianom dotyczącym tworzenia grup VAT, towarzyszyła zmiana ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, dzięki której transakcje wewnątrz grupy VAT, pomimo braku opodatkowania VAT, nie podlegają również PCC. Wyjątkiem jest umowa sprzedaży (zamiany) nieruchomości lub jej części i umowa sprzedaży udziałów lub akcji w spółce handlowej, które również w przypadku ich zawierania między podatnikami VAT podlegają PCC.

KTO MOŻE UTWORZYĆ I JAK ZAŁOŻYĆ

Grupę VAT mogą utworzyć wyłącznie podatnicy posiadający siedzibę w Polsce lub prowadzący działalność za pośrednictwem oddziału zarejestrowanego w Polsce jeżeli członków grupy łączą wystarczające powiązania, tj.:

- a) powiązania finansowe, czyli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT musi posiadać bezpośrednio
 - ponad 50 proc. udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub
 - ponad 50 proc. praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących albo zarządzających lub
 - ponad 50 proc. prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy
- b) powiązania ekonomiczne, czyli
 - przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub

- prowadzone przez członków grupy rodzaje działalności uzupełniają się i są współzależne bądź
- członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają pozostali członkowie

c) powiązanie organizacyjne, czyli

- członkowie grupy powinni działać pod wspólnym kierownictwem (prawnie lub faktycznie) bądź
- członkowie grupy powinni działać całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

UWAGA!

Powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne muszą występować łącznie przez cały okres trwania grupy VAT, a dany podmiot może być członkiem tylko jednej grupy.

Grupa VAT nie może zostać ani pomniejszona, ani rozszerzona o nowych członków. W przypadku zmian w stanie faktycznym lub prawnym skutkujących naruszeniem warunków grupa traci status podatnika.

Ponieważ system grupowego rozliczania VAT jest fakultatywny, fakt wprowadzenia go przez jedno państwo nie powinien mieć skutków sięgających poza fizyczne terytorium państwa członkowskiego, które ten system wprowadziło. W przeciwnym wypadku naruszona może zostać suwerenność podatkowa innego państwa członkowskiego (komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego z 2 lipca 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). Dlatego grupę VAT 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 tym terytorium.

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. W konsekwencji opodatkowaniu VAT będą podlegały czynności dokonywane pomiędzy oddziałem, który wejdzie do grupy VAT, a centralą przedsiębiorcy z siedzibą w innym kraju.

Aby założyć podatkową grupę VAT, zainteresowane podmioty, które spełniają warunki muszą:

- zawrzeć umowę (w formie pisemnej) powołującą grupę VAT na czas nie krótszy niż trzy lata;
- wskazać przedstawiciela – podmiot, który będzie reprezentował grupę VAT w zakresie jej obowiązków;
- uzyskać numer NIP i złożyć zgłoszenie rejestracyjne (VAT-R) oraz umowę do urzędu skarbowego (właściwego dla przedstawiciela grupy).

Po zarejestrowaniu grupy VAT jako podatnika podmioty, które weszły w skład tej grupy zostają wykreślone z rejestru jako podatnicy VAT.

Grupa VAT jako jeden podatnik obowiązana jest składać jeden zbiorczy plik JPK_VAT z deklaracją. Tym samym podmioty wchodzące w skład grupy nie będą składać osobnych plików JPK. Za cały okres funkcjonowania grupy, plik ten składać będzie przedstawiciel grupy VAT. W przypadku konieczności złożenia korekty pliku JPK_VAT dotyczącego okresu przed powstaniem grupy VAT, plik ten powinien zawierać dane członka grupy.

EWIDENCJE TRANSAKCJI

Mimo, że transakcje krajowe między członkami grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu VAT, członkowie grupy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji tych transakcji

Ewidencje te do końca czerwca 2023 r. (tymczasowo) muszą być prowadzone w formie elektronicznej i zawierać nazwę i NIP nabywcy, datę dokonania i zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług, kwotę należności ogółem i być prowadzone w formie elektronicznej i przekazywane organom podatkowym na żądanie w terminie siedmiu dni.

Od lipca 2023 r. ewidencje będą musiały być prowadzone w formie JPK i przesyłane do urzędu skarbowego za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Szczegółowe dane jakie będą musiały zawierać będą wynikały ze struktury JPK, będą to informacje dotyczące:

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

FAKTUROWANIE

Grupa VAT jest podatnikiem w czasie jej trwania i jako podatnik wystawia faktury, zawierające dane identyfikujące grupę, w tym NIP grupy. Przepisy nie stoją na przeszkodzie, aby faktury wystawiane przez grupę, zawierały również dane poszczególnych podmiotów ekonomicznie wykonujących czynności w ramach grupy.

Obowiązek dokumentowania transakcji fakturami nie dotyczy transakcji wewnątrz grupy, co oznacza mniej formalności. Brak obowiązku wystawiania faktur w ramach grupy to także brak obowiązku weryfikacji członków grupy w wykazie podatników VAT.

Obecny fakultatywny (od roku 2024 – obowiązkowy) Krajowy System e-Faktur (KSeF) umożliwia wystawianie i odbieranie faktur przez grupę VAT, a także umożliwia nadawanie uprawnień do dostępu do KSeF danym podmiotom w imieniu podatnika.

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

ODLICZENIE PROPORCJONALNE

Jeśli towary i usługi nabywane przez grupę VAT są wykorzystywane zarówno do sprzedaży opodatkowanej VAT, jak i do zwolnionej wykonywanej przez grupę, jest ona zobowiązana do odpowiedniego przyporządkowania dokonywanych zakupów do tych dwóch kategorii.

PRZYKŁAD

Jeżeli członek grupy VAT dokonuje zakupów na potrzeby realizacji usług wewnątrzgrupowych na rzecz innego członka tej samej grupy VAT, który wykorzystuje je wyłącznie do świadczenia usług zwolnionych – odliczenie nie przysługuje.

PRZYKŁAD

Jeżeli członek grupy VAT dokonuje zakupów na potrzeby usług wewnątrzgrupowych na rzecz innego członka tej grupy, który wykorzystuje je wyłącznie do świadczenia usług opodatkowanych – zastosowanie ma pełne odliczenie VAT.

PRZYKŁAD

Jeżeli członek grupy VAT dokonuje zakupów na potrzeby realizacji wyłącznie usług zwolnionych na rzecz innych podmiotów (spoza tej grupy VAT) odliczenie VAT nie przysługuje.

Przykłady opracowane na podstawie objaśnień podatkowych w zakresie grup VAT z 11 października 2022 roku.

Jeżeli wyodrębnienie kwot w ten sposób nie będzie możliwe bądź wydatki będą służyć celom „mieszanym”, których nie da się przyporządkować do konkretnego członka grupy, grupa VAT musi ustalić proporcję, według której będzie dokonywać odliczenia od wydatków służących takim celom. Zgodnie z art. 90 ust. 10c ustawy o VAT w przypadku grupy VAT proporcję odliczenia przyjmuje się odrębnie dla każdego jej członka.

Jeżeli dokonywane przez grupę VAT (przez poszczególnych jej członków) zakupy towarów i usług służą zarówno działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej lub niepodlegającej VAT oraz nie jest możliwe bezpośrednie ich przyporządkowanie do któregoś z rodzajów działalności, podatek naliczony do odliczenia ustala się z wykorzystaniem:

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

W związku z wątpliwościami związanymi z obliczaniem proporcji oraz prewspółczynników szczegółowe informacje i przykłady zostały zawarte w objaśnieniach podatkowych w zakresie grup VAT z 11 października 2022 roku.

TRANSAKCJE TRANSGRANICZNE

Analogicznie, jak w przypadku transakcji krajowych, grupa VAT po jej utworzeniu ma obowiązek rozliczenia VAT z tytułu niektórych transakcji wewnątrzwspólnotowych (WNT, WDT) a także importu usług dokonanych przez podmioty wchodzące w skład grupy VAT, również w okresie poprzedzającym datę przystąpienia do grupy.

W momencie utworzenia grupy VAT podmioty wchodzące w jej skład tracą odrębny status podatnika VAT. W przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych jedynie grupa VAT (a nie podmioty ją tworzące) będzie mogła uzyskać numer VAT-UE, który jest niezbędny dla tych transakcji. Poszczególne dokumenty mogą zostać wystawione przez oraz na rzecz poszczególnych podmiotów tworzących grupę VAT. Podmioty te nadal zachowują odrębność cywilnoprawną względem swoich kontrahentów (np. co do zawierania umów transportu towarów).

W przypadku eksportu towarów, dostawę towarów dokonaną przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy uważa się za dokonane przez grupę. Konstrukcja grupy VAT stosowna jest wyłącznie na potrzeby ustawy o VAT i nie obowiązuje w odniesieniu do przepisów prawa celnego. Zatem eksporterem towarów może być grupa VAT jako jeden podmiot, lecz dla potrzeb zgłoszenia celnego wywozowego zgłaszającym będą co do zasady poszczególni członkowie grupy VAT. Grupa powinna także gromadzić wymaganą prawem dokumentację dla zastosowania stawki 0 proc. z tytułu eksportu towarów, przy czym dokumenty wywozowe mogą zostać wystawione na poszczególne podmioty tworzące grupę VAT.

Analogiczne zasady dotyczą importu towarów. Import dokonany przez podmiot należący do grupy VAT, traktuje się jako dokonany przez grupę VAT. Natomiast zgłoszenia celne dokonywane są przez poszczególne podmioty dokonujące importu, które należą do grupy, ponieważ nadal zachowują one odrębność na gruncie przepisów celnych.

ZDANIEM AUTOREK

Możliwość utworzenia grupy VAT, traktowanej jako jeden podatnik dla celów VAT, może przynosić korzyści dla przedsiębiorców. Głównym celem zmian jest wprowadzenie uproszczeń w rozliczeniach transakcji wewnątrz grupy i pobudzenie oraz wzmocnienie inwestycji i rozwoju. Ze względu na obowiązek transakcji wewnątrzgrupowych i już planowane kolejne zmiany w tym zakresie (JPK), oraz

skompilowane i niejasne zasady związane z rozliczaniem podatku naliczonego, uproszczenia te wydają się jednak wątpliwe.

Warto również zwrócić uwagę na sztywne uregulowania wykluczające zmiany podmiotowe członków grupy oraz rygorystyczne warunki, które łącznie muszą zostać spełnione przez wszystkie zainteresowane podmioty chcące utworzyć grupę VAT. W praktyce surowe kryteria mogą uniemożliwić niektórym podatnikom utworzenie grupy ze względu na brak dostatecznych powiązań między nimi.

Aleksandra Majnusz, doradca podatkowy, Manager w [krakowskim biurze Rödl & Partner](#)

Kamila Kmiecik, młodszy konsultant podatkowy w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)