

Tomasz TRATKIEWICZ\*

 <https://orcid.org/0000-0001-7772-1779>

## GRUPOWE ROZLICZANIE VAT – POLSKA PERSPEKTYWA

### Abstrakt

**Przedmiot badań:** W opracowaniu podjęto badanie przepisów wspólnotowych w zakresie grupowego rozliczania VAT. Przeanalizowano również motywy przyjęcia rozwiązań grupowego rozliczania VAT w wybranych państwach członkowskich UE oraz zbadano okoliczności przyjęcia tych rozwiązań w Polsce. Ponadto, dokonano analizy uchwalonych w 2021 r. w Polsce przepisów w zakresie grupowego rozliczania VAT w kontekście doświadczeń wynikających z rozwiązań wybranych państw członkowskich UE.

**Cel badawczy:** Rozpoznając motywy wprowadzenia możliwości grupowego rozliczania VAT na poziomie wspólnotowym oraz rozwiązań wybranych państw członkowskich UE, zbadano sposób implementacji stosownych przepisów w Polsce. Dokonano nie tylko oceny samych regulacji prawnych czy interpretacji tych przepisów, ale przede wszystkim zaproponowano zmiany, które powinny przyczynić się do bardziej efektywnej realizacji rozwiązań dyrektywy VAT w omawianym obszarze w Polsce.

**Metoda badawcza:** W artykule posłużono się metodą logiczno-językowej analizy materiału normatywnego, którą uzupełniono w niezbędnym zakresie o metodę historyczno-porównawczą.

**Wyniki:** Zidentyfikowano obszary w polskich przepisach dotyczących grup VAT, które wymagają doprecyzowania lub uzupełnienia. W szczególności zwrócono uwagę na potrzebę zmiany przepisów w zakresie koncepcji opodatkowania czynności w grupie, stosowania współczynnika w odliczeniu VAT naliczonego w grupie i dostosowania przepisów dotyczących ewidencji, w tym ewidencji za pomocą kas rejestrujących.

**Słowa kluczowe:** VAT, grupa VAT, optymalizacja rozliczeń, nadużycie prawa.

---

\* Dr, Uniwersytet Łódzki, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Katedra Finansów Publicznych; e-mail: [tomasz.tratkiewicz@uni.lodz.pl](mailto:tomasz.tratkiewicz@uni.lodz.pl)

## 1. Wprowadzenie

Z dniem 1 lipca 2022 r. wchodzi w Polsce regulacje w zakresie grup VAT<sup>1</sup>. Polska dołącza do 18 państw członkowskich UE, które to fakultatywne rozwiązanie zdecydowały się wprowadzić. Z uzasadnienia do wprowadzanych zmian wynika<sup>2</sup>, że grupa VAT ma otworzyć nowe możliwości niedostępne wcześniej dla polskich podmiotów, co pozytywnie wpłynie na konkurencyjność polskiego systemu podatkowego. W tym kontekście należy ideę wprowadzenia grupowego rozliczenia VAT w Polsce ocenić pozytywnie, gdyż w najnowszym rankingu konkurencyjności krajów OECD w zakresie podatków konsumpcyjnych Polska zajmuje ostatnie, 37 miejsce<sup>3</sup>.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono motywy wprowadzenia tych szczególnych rozwiązań w prawie wspólnotowym, ich historię, zalety, ale też i pewne zagrożenia, które mogą się z nimi wiązać, a także zasygnalizowano wyzwania, przed którymi stają państwa członkowskie UE wobec ostatnich orzeczeń TSUE dotyczących grupowych rozliczeń VAT.

Dokonano również syntetycznej oceny wprowadzonych rozwiązań w Polsce, skupiając się przede wszystkim na tych kwestiach, które wymagają jeszcze doprecyzowania. Regulacje w zakresie grup VAT są nowatorskie w skali krajowej, stąd w tego rodzaju przypadkach dyskusja nad konkretnymi rozwiązaniami powinna przyczynić się nie tylko do lepszego zrozumienia wprowadzonych rozwiązań, ale również do udoskonalenia przyjętych regulacji w kolejnych pracach legislacyjnych.

<sup>1</sup> Por. art. 14 i art. 89 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).

<sup>2</sup> Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532, s. 436, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/proces.xsp>; stan na 31.12.2021 r.

<sup>3</sup> Por. International tax competitiveness Index 2021, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/>; stan na 31.12.2021 r.

## 2. Geneza grupowego rozliczania VAT w UE

Regulacja w zakresie grupy VAT na poziomie wspólnotowym pojawiła się już w przepisach załącznika do drugiej dyrektywy<sup>4</sup>, a w części zasadniczej aktu prawnego wprowadzono ją w przepisach szóstej dyrektywy<sup>5</sup>. Zgodnie z art. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Warunkiem formalnym skorzystania z rozwiązania w zakresie grupy VAT było przeprowadzenie konsultacji przyjmowanych przez dane państwo członkowskie rozwiązań z Komitetem ds. VAT<sup>6</sup>. Wprowadzenie do szóstej dyrektywy przepisu dotyczącego grupowego rozliczania VAT uzasadniono potrzebą umożliwienia państwom członkowskim nietraktowania podatników, których „niezależność” jest jedynie techniczną kwestią prawną, jako odrębnych jednostek, co miało uprościć procedury i zwalczać nadużycia<sup>7</sup>. Obserwacja funkcjonowania regulacji dotyczących grupowego rozliczania VAT wskazała jednak na konieczność „wzmocnienia” przepisów dyrektywy, które w opinii państw członkowskich mogły być wykorzystywane do unikania zobowiązań podatkowych z tytułu VAT<sup>8</sup>. Efektem prac legislacyjnych była zmiana szóstej

<sup>4</sup> Por. Załącznik A, objaśnienia do artykułu 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE L 71, s. 1303).

<sup>5</sup> Por. art. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.06.1977, s. 1).

<sup>6</sup> Komitet ds. VAT jest komitetem doradczym umocowanym obecnie w art. 398 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1), dalej zwaną „dyrektywą VAT”. Komitet ds. VAT wspiera jednolite stosowanie przepisów dyrektywy VAT, nie ma uprawnień prawodawczych.

<sup>7</sup> Por. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego 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.

<sup>8</sup> Por. Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (COM(2005) 89 wersja ostateczna z 16.03.2005).

dyrektywy<sup>9</sup>, w której dano państwom członkowskim uprawnienie do przyjęcia wszelkich niezbędnych środków w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania z tytułu rozwiązań grupowego rozliczania VAT. Zapisy z szóstej dyrektywy zostały przeniesione w niezmienionej postaci do obowiązującej obecnie dyrektywy VAT (art. 11 tej dyrektywy).

Od momentu pojawienia się możliwości grupowego rozliczania VAT niewielki stopień konkretyzacji zapisów prawa wspólnotowego pozostawiał państwom członkowskim stosunkowo dużą swobodę w sposobie implementacji stosownych regulacji. W tym kontekście zidentyfikowano, że ze względu na korzyści, jakie niektórzy podatnicy mogą odnieść dzięki systemowi grupowego rozliczania VAT, system ten – w zależności od tego, jakie zawiera elementy – może być sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej oraz może stanowić źródło konkurencji podatkowej między państwami członkowskimi. W ocenie Komisji Europejskiej należało zatem zagwarantować stosowanie tego przepisu w bardziej jednolity sposób, czemu miał służyć komunikat Komisji na temat tego, w jaki sposób przepisy art. 11 dyrektywy VAT powinny przekładać się na rozwiązania praktyczne przy jednoczesnym poszanowaniu podstawowych zasad dotyczących wspólnotowego systemu VAT<sup>10</sup>. Wyjaśnienia dotyczące stosowania przepisów art. 11 dyrektywy VAT, które znalazły się we wspomnianym komunikacie, były następnie przez Komisję Europejską „egzekwowane” w trakcie konsultacji z Komitetem ds. VAT przy ocenie projektowanych przez państwa członkowskie regulacji w zakresie grupowego rozliczania VAT. Z uwagi na to, że konsultacje z Komitetem ds. VAT są publikowane, można odtworzyć proces przyjmowania rozwiązań w zakresie grupowego rozliczania VAT w poszczególnych państwach członkowskich<sup>11</sup>. Pierwszymi państwami członkowskimi, które przeprowadziły konsultacje przepisów dotyczących grup VAT były Niemcy (1978 r.) i Dania (1979 r.), ostatnimi – Polska i Francja (2020 r.)<sup>12</sup>. Na uwagę zasługuje wzrost

<sup>9</sup> Dyrektywa Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221 z 12.08.2006, s. 9).

<sup>10</sup> Por. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego 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.

<sup>11</sup> Lista konsultacji dostępna jest na stronie Komisji Europejskiej, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2019-02/consultations\\_vat\\_committee\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/consultations_vat_committee_en.pdf); stan na 31.12.2021 r.

<sup>12</sup> Por. Dokumenty robocze na 117 posiedzenie Komitetu ds. VAT: WP 0997 – Consultation from Poland on VAT grouping, WP 0997 ADD – Consultation from Poland on VAT grouping additional info, WP 1002 – Consultation from France on VAT grouping, <https://circabc.europa>.

zainteresowania w ostatnich latach regulacjami w zakresie grup VAT wśród państw członkowskich, które wcześniej z tego fakultatywnego rozwiązania nie korzystały. W ostatnich 3 latach przed Polską rozwiązania w zakresie grup VAT przyjęły 3 państwa – Luksemburg, Malta i Włochy, kolejne (Francja) wprowadza grupy VAT od 2023 r. Można przypuszczać, że wzrost zainteresowania w ostatnich latach tym rozwiązaniem wynika z faktu niekorzystnych dla sektora finansowego i ubezpieczeniowego wyroków TS w sprawie niezależnych grup osób<sup>13</sup> i potrzeby poszukiwania przez firmy z tych sektorów innych niż te zakwestionowane przez TS rozwiązań optymalizujących ich rozliczenia w VAT.

### 3. Motywy wprowadzania grupowego rozliczania VAT

Grupy VAT są rozwiązaniem kierowanym na optymalizację rozliczeń podmiotów, które przede wszystkim doświadczają niepełnej neutralności VAT ze względu na to, że świadczą usługi zwolnione z VAT (należy pamiętać, że w przypadku zwolnienia z VAT podatnik nie ma prawa do odliczenia VATu zawartego w zakupach służących działalności zwolnionej). W działalności, w której dochodzi do zakłócenia zasady neutralności VAT z uwagi na to, że w łańcuchu dostaw pojawiają się czynności zwolnione z VAT, kwestia, czy określone czynności są wykonywane wewnątrz danej firmy, czy outsourcowane nie zależy wyłącznie od czysto operacyjnych lub ekonomicznych przesłanek, ale również uwzględnia się konsekwencje związane z podatkiem VAT, jeżeli – w ramach łańcucha grupy – co najmniej jedno przedsiębiorstwo podlega ograniczeniom w odliczaniu podatku naliczonego<sup>14</sup>. Jak zauważają niektórzy komentatorzy – celem grupowego rozliczania VAT było zmierzenie się z rzeczywistością gospodarczą: dla celów podatku VAT nie powinno mieć znaczenia, czy część przedsiębiorstwa jest outsourcowana jako odrębny podatnik (np. przedsiębiorstwo produkcyjne lub dystrybucyjne), czy też działa jako część (departament) większego koncernu. Stąd też przedsiębiorstwo, które jest zintegrowane z innym przedsiębiorstwem w sposób podobny do departamentu, powinno być traktowane jako jeden podatnik<sup>15</sup>.

[eu/ui/group/cb1eaf7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/e5a8ccaf-1409-4725-b2ba-4601efd047f?p=1&n=10&sort=modified\\_DESC](https://eur-lex.europa.eu/ui/group/cb1eaf7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/e5a8ccaf-1409-4725-b2ba-4601efd047f?p=1&n=10&sort=modified_DESC); stan na 31.12.2021 r.

<sup>13</sup> Patrz: Wyrok TS z 21.09.2017 r., C-326/15 DNB Banka „DNB Banka” AS v. Valsts ienēmumu dienests, ECLI:EU:C:2017:719 i Wyrok z 21.09.2017 r., C-605/15, Minister Finansów v. Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, ECLI:EU:C:2017:718.

<sup>14</sup> S. Pfeiffer, *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD 2015, s. 4.

<sup>15</sup> S. Pfeiffer, *VAT grouping – EU law and Austrian implementation*, Studi Tributari Europei 2020/10, s. I-136.

W mniejszym stopniu grupy VAT mają znaczenie dla optymalizacji procesów w grupie związanych z redukcją obciążeń dotyczących rozliczeń i przepływów pieniężnych, w mniejszym, bo samo wejście w grupowe rozliczanie pociąga za sobą koszty dostosowawcze, podobnie obciążenie rodzi ewentualne wyjście z grupy. Oszczędności z tytułu przepływów pieniężnych i pewnych uproszczeń w rozliczaniu w tym przypadku są zatem dużo mniejsze niż oszczędności z optymalizowania struktury grupy w celu zwiększenia „odliczalności” VAT. Nie trzeba dodawać, że optymalizacja w zakresie zwiększenia „odliczalności” VAT wśród podatników przekłada się na ujemne skutki budżetowe.

Ta krótka analiza wskazuje i praktyka to potwierdza, że z możliwości tworzenia grup VAT korzystają przede wszystkim podmioty z sektora finansowego i ubezpieczeniowego, czyli generalnie podmioty w dużej części zwolnione z płacenia VAT. W Belgii grupowe rozliczanie VAT jest również bardzo popularne w sektorze leasingu nieruchomości, którego popularność wiąże się z tym, że sektor ten jest tam w dużej mierze zwolniony z VAT<sup>16</sup>.

Z jednej strony, zoptymalizowanie rozliczeń przez grupę VAT stawia jej członków w bardziej konkurencyjnej pozycji do podmiotów „mniejszych”, które z nią konkurują – z tej perspektywy nie jest to rozwiązanie, które wspiera małe firmy, wręcz przeciwnie, skorzystają na tym głównie większe podmioty, przede wszystkim z sektora finansowo-ubezpieczeniowego. Z drugiej strony można jednak utrzymywać, że utworzenie grupy VAT w pewnym zakresie wyrównuje pozycję konkurencyjną podmiotów ją tworzących z podmiotami prowadzącymi działalność na dużą skalę, które wewnątrz swojej struktury posiadają różne segmenty działalności (zwolnione i opodatkowane VAT) i u których te przepływy nie rodzą obowiązku w VAT. Niezależnie, któremu pogładowi należałoby przyznać rację, to wydaje się jednak, że o ile koncepcja grupy VAT realizuje w pewnym sensie deklarowany cel upraszczający, to już niekoniecznie przyczynia się do „sprawiedliwego rozłożenia podatków”. Ponadto, rozwiązanie to, mimo że jak już wspomniano w kontekście celu przyjęcia przepisów umożliwiających w szóstej dyrektywie rozliczania grupowego VAT, nie wpisuje się generalnie w uszczelnienie podatku, wręcz przeciwnie – wiele przykładów wskazuje, że przyczyniło się ono do powstania nadużyć<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> M. Lamensch, *VAT grouping – the Belgian experience*, Studi Tributari Europei 2020/10, s. I-129.

<sup>17</sup> K.K. Egholm Elgaard, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective – aspects of tax avoidance and fiscal competition*, Nordic Tax Journal 2017, s. I-15–I-20.

## 4. Implementacja rozwiązań w zakresie grupowego rozliczania VAT w Polsce

### 4.1. Motywy i ich ocena

W uzasadnieniu do wprowadzanych zmian stwierdzono<sup>18</sup>, że brak regulacji dotyczących grup VAT w Polsce zniechęca podatników do tworzenia Podatkowej Grupy Kapitałowej (PGK) w CIT. Na poparcie tej tezy przytoczono, że według stanu na marzec 2021 r. w Polsce funkcjonowało tylko 65 PGK, zaś w Belgii w 2016 r. działało 2675 grup VAT. Wydaje się, że wskazana argumentacja zawiera błąd logiczny. Reguły dotyczące PGK CIT są dość rygorystyczne i rodzą istotne ryzyka dla ich członków, co podkreślają komentatorzy<sup>19</sup>. W tym kontekście to przede wszystkim należałoby zmienić warunki utworzenia PGK w CIT<sup>20</sup>, a nie „stymulować” tworzenie grup w CIT wprowadzaniem grup w VAT.

Rozważając zasadność wprowadzenia grup VAT, nie można nie wspomnieć o skutkach budżetowych, co dostrzegają również sami projektodawcy, choć w mojej ocenie skutki nie są w pełni doszacowane. Zgodnie z Oceną Skutków Regulacji zmiany w zakresie konsolidacji podatników VAT w grupy podatkowe mogą spowodować zmniejszenie dochodów budżetu państwa w skali roku o ok. 350 mln zł, zakładając, że grupę VAT utworzą jedynie wszystkie podmioty obecnie wchodzące w skład PGK CIT. Założenie to nie uwzględnia jednak liberalizacji przepisów w zakresie PGK CIT, która ma miejsce w tej samej ustawie, i utworzenia grup VAT, które nie będą PGK CIT, i w końcu nie uwzględnia skutków, które mogą być spowodowane zaproponowaną koncepcją rozliczania podatku naliczonego w grupach VAT według współczynnika przypisanego poszczególnym członkom grupy.

Jak można przypuszczać możliwość tworzenia grup VAT w Polsce zasadniczo ma przyczynić się, jak podkreślono w uzasadnieniu do projektowanych zmian, do tworzenia przyjaznego systemu, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje. Rodzi się jednak pytanie o zasadność wprowadzania grup VAT w tym kontekście i danych o inwestycjach zagranicznych w Polsce, zgodnie z którymi Polska jest w ścisłej czołówce

<sup>18</sup> Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, s. 174.

<sup>19</sup> Por. **R. Nogacki**, *Podatkowa Grupa Kapitałowa (PGK) – jakie korzyści?*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/podatnicy-i-zakres-opodatkowania/5280683,Podatkowa-Grupa-Kapitalowa-PGK-jakie-korzysci.html>; stan na 31.12.2021 r.

<sup>20</sup> Liberalizację przepisów w CIT zawiera również omawiana nowela.



krajów przyciągających najwięcej inwestycji<sup>21</sup>. Należy tylko podkreślić, że tworzenie i przystąpienie do grupy VAT niewątpliwie przyczyni się do oszczędności w VAT podmiotów ją tworzących wobec innych podmiotów prowadzących działalność w kraju – kwestia ta powinna być w przedmiocie szczegółowej analizy ekonomicznej.

## 4.2. Sposób implementowania rozliczania grupowego VAT w Polsce

Rozwiązania w zakresie grup VAT w wersji wprowadzanej w Polsce budzą pewne wątpliwości. Począwszy już nawet od zakresu podmiotowego, gdzie w uzasadnieniu do zmian z jednej strony przewiduje się, że możliwość wspólnego rozliczania obejmie kilku podatników, z drugiej zaś nawiązuje się do PGK CIT, zakładając, że wszystkie PGK CIT utworzą grupy dla potrzeb VAT<sup>22</sup>. W mojej ocenie projektowane przepisy należy interpretować w ten sposób, że umożliwiają one utworzenie grupy VAT co najmniej dwóm podmiotom<sup>23</sup>.

Zastanawiające jest to, że w przepisach dotyczących grup VAT nie poświęcono odpowiedniej uwagi zagadnieniu przedstawicielowi grupy VAT. Z przepisu art. 2 pkt 48 ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że może to być każdy z podmiotów tworzących grupę, niekoniecznie zatem podmiot, który posiada np. wymagany poziom udziałów (akcji) w kapitale zakładowym, praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub wymagany poziom praw do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Oznacza to, że przedstawicielem grupy może być podmiot, którego znaczenie ekonomiczne czy prawne w takiej grupie jest niewielkie. Sytuacja taka może doprowadzić do tego, że przewidziana w przepisach właściwość naczelnika

<sup>21</sup> Z raportu “World Investment Report 2021” wynika, że gdy w 2020 r. na całym świecie napływ inwestycji spadł o 35%, a w Unii Europejskiej aż o 73%, to w Polsce ten spadek wyniósł jedynie 7% w stosunku do poprzedniego roku. Por. Polskę zalewają inwestycje zagraniczne. Mamy piąte miejsce na świecie, wnp.pl, 22.06.2021, <https://www.wnp.pl/praca/polske-zalewaja-inwestycje-zagraniczne-mamy-piate-miejsce-na-swiecie,477226.html>; stan na 31.12.2021 r.

<sup>22</sup> Zgodnie z art. 1a ustawy o CIT podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych.

<sup>23</sup> Interpretację literalną projektowanych przepisów, która wprawdzie nie ma oparcia w uzasadnieniu do zmian, wspiera również dokument: Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members, VAT EXPERT GROUP, VEG NO 063, taxud.c.1(2017)1511772, <https://circabc.europa.eu/sd/a/baebb6b7-e34a-4243-9fbf-f320110ce63a/63%20-%20Meaning%20financial%252c%20economic%20and%20organisational%20links%20among%20VAT%20group%20members.pdf>; stan na 31.12.2021 r.



urzędu skarbowego ze względu na przedstawiciela grupy oznaczać będzie, że grupa intencjonalnie może wybrać sobie urząd skarbowy, którego kadra może nie być odpowiednio przygotowana do kontroli dość skomplikowanych rozliczeń grupowych czy nawet zweryfikowania spełnienia warunków do utworzenia grupy. Podkreślenia wymaga, że niektóre kraje, np. Belgia, która jest stawiana jako przykład „otwartości” na działanie grup VAT, ma wyodrębnioną jednostkę, która zajmuje się rozpatrywaniem wniosków o utworzenie grupy, jak i późniejszą ich kontrolą<sup>24</sup>. W przepisach polskich uznano, że specyfika powstawania grupy VAT i jej rozliczeń nie wymaga specjalistycznej jednostki do jej obsługi.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przewidują możliwość uczestniczenia w grupie jedynie podatnikom VAT. Należy jednak zauważyć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości podmioty niebędące podatnikami VAT mogą również korzystać z możliwości przystąpienia do grupy VAT<sup>25</sup>. W praktyce może to oznaczać, że odmowa przez naczelnika urzędu skarbowego utworzenia grupy, w której znajdują się podmioty niebędące podatnikami VAT, może być kwestionowana w świetle postanowień Trybunału Sprawiedliwości. Może jednak polski prawodawca uznać, że dla szczelności systemu warto zastosować takie rozwiązanie, zwłaszcza że Belgia, która najbardziej otworzyła się na regulacje w zakresie grup VAT, również stosuje od wielu lat podobne do wprowadzanego w Polsce wyłączenie<sup>26</sup> i nie ma sygnałów, aby Komisja Europejska próbowała tę praktykę kwestionować.

#### 4.2.1. Warunki powołania grupy VAT

W kwestii warunków, które trzeba spełnić odnośnie do powiązań podmiotów, aby utworzyć grupę VAT, to generalnie uwzględniają one wytyczne Komisji Europejskiej<sup>27</sup>. W kwestii określenia powiązań o charakterze finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym to należy zauważyć, że ostatecznie przepisy w tym zakresie różnią się istotnie w stosunku do tych propozycji, które były konsultowane z Komitetem ds. VAT<sup>28</sup>. Do propozycji konsultowanych z Komitetem ds.

<sup>24</sup> Por. Paper on topic for discussion: Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members, VAT EXPERT GROUP, VEG NO 070 rev1, taxud.c.1(2018)1668166, <https://circabc.europa.eu/sd/a/e4784f61-2763-40f8-88e4-579b92f1d527/70>; stan na 31.12.2021 r.

<sup>25</sup> Por. Wyrok TS z 9.04.2013 r., C-85/11 Komisja Europejska v. Irlandii, pkt 49, ECLI:EU:C:2013:217.

<sup>26</sup> **M. Lamensch**, *VAT grouping...*, s. I-125.

<sup>27</sup> Por. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego w sprawie możliwości grupowego rozliczania VAT przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

<sup>28</sup> Por. Value Added Tax Committee (article 398 of Directive 2006/112/EC) Working Paper no 997, taxud.c.1(2020)5961603 – EN, <https://circabc.europa.eu/>; stan na 31.12.2021 r.

VAT Komisja Europejska wniosła szereg zastrzeżeń merytorycznych<sup>29</sup>. W tym kontekście należy pozytywnie ocenić uwzględnienie w kolejnej wersji projektowanych zmian uwag Komisji Europejskiej, np. w zakresie powiązań finansowych. W odniesieniu do określenia powiązań ekonomicznych i organizacyjnych należy zauważyć, że w poprawionych, w stosunku do konsultowanych z Komitetem ds. VAT regulacji, wzorowano się w dużej części na rozwiązaniach francuskich<sup>30</sup>, które nie budzą większych wątpliwości.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług są dość „sztywne”, jeśli chodzi o skład grupy VAT, tzn. członków jak i przedstawiciela grupy – skład i przedstawiciel grupy nie mogą ulec zmianie w okresie istnienia grupy. Nasuwa się pytanie, czy nie należałoby rozważyć „rozluźnienia” tego warunku w zakresie przedstawiciela grupy, zwłaszcza przy przedłużeniu okresu funkcjonowania grupy lub upływie minimalnego okresu, na który umowa grupy musi być zawarta.

Przyjęte przepisy nie uwzględniają natomiast sytuacji, w której grupa chciałaby się rozwiązać. Z jednej strony należy docenić ustanowienie jako środek zapobiegający ewentualnym nadużyciom minimalnego 3-letniego okresu dla istnienia grupy, z drugiej jednak nie istnieje żaden mechanizm (szczególnie w sytuacji, gdy grupa „przedłużyła” korzystanie z tej formy opodatkowania na kolejne 3 lata), który uwzględniałby nadzwyczajne okoliczności biznesowe uzasadniające jej rozwiązanie. Rozwiązanie grupy następuje jedynie w sytuacji niespełnienia przez nią warunków do jej utworzenia, czyli *de facto* naruszenia przepisów podatkowych. Nie ma natomiast mechanizmu rozwiązywania grupy na skutek zaistnienia uzasadnionych, biznesowych okoliczności, który przecież można byłoby wyposażyć w środki zabezpieczające interesy budżetu państwa.

#### 4.2.2. Opodatkowanie w grupie w VAT

W art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług określono, co podlega i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy świadczenie dokonywane jest przez/na rzecz członka grupy. Analiza tego artykułu prowadzi do wniosku, że prawodawca polski chyba nieintencjonalnie z zakresu regulacji „grupowych” wyłącza takie czynności jak wewnątrzspółnotową dostawę towarów oraz eksport towarów. Należy bowiem zauważyć, że pojęcie dostawy

<sup>29</sup> Por. Value Added Tax Committee (article 398 of Directive 2006/112/EC) Working Paper no 1005 final, taxud.c.1(2021)2320116 – EN, <https://circabc.europa.eu/>; stan na 31.12.2021 r.

<sup>30</sup> Por. Value Added Tax Committee (article 398 of Directive 2006/112/EC) Working Paper no 1002, taxud.c.1(2020)6421312 – EN, <https://circabc.europa.eu/>; stan na 31.12.2021 r.

towarów w systematyce ustawy o podatku od towarów i usług nie obejmuje tych czynności. Dla „kompletności” regulacji można byłoby tutaj zamiast pojęcia „dostawa towarów i świadczenie usług” użyć pojęcia „sprzedaż”, które jest definiowane w art. 2 pkt 22 ustawy o podatku od towarów i usług. Być może polskiemu prawodawcy chodziło o odrębne od grupy rozliczanie tych transakcji (przez poszczególnych jej członków), ale wydaje się temu przeczyć wymóg wyrejestrowania podatników tworzących grupę. Takie odrębne rozliczanie transakcji unijnych byłoby jednak niezgodne z ideą grupy VAT, choć w belgijskich przepisach przewiduje się możliwość stosowania numeru VAT członka grupy w transakcjach trójstronnych<sup>31</sup>.

Analizując art. 8c ustawy o podatku od towarów i usług, pojawia się inny problem, chyba jeszcze bardziej złożony niż wskazany powyżej. Należy bowiem zauważyć, że przemieszczenie wewnątrzspółnotowe własnych towarów członka grupy nadal będzie rozpoznawane jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, podobną niespójność systemową można również zaobserwować w odniesieniu do importu towarów (w imporcie towarów otwarta jest również kwestia procedur uproszczonych, nie doprecyzowano na jakich zasadach mogłyby mieć one zastosowanie przy rozwiązaniach grupowych). Konstrukcja grupy VAT zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług nie pozbawia bowiem z momentem ukonstytuowania się grupy VAT jako podatnika VAT statusu podatnika członka tej grupy (pozbawia się go jedynie rejestracji dla VAT). Próbuje się tę niespójność systemową „naprawić” kazuistyką w art. 8c, ale jak wskazano powyżej, nie obejmuje ona wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu VAT, a nawet jak zostanie uzupełniona, to i tak powstaje wówczas problem podwójnego opodatkowania niektórych czynności, który może być rozwiązany jedynie przez stosowne uregulowanie statusu podatnika (jego nabycia i np. zawieszania).

Wątpliwości budzą również zapisy w art. 8d ustawy o podatku od towarów i usług co do praw i obowiązków po utracie przez grupę VAT statusu podatnika.

Z art. 8d ust. 2 wynika, że grupa VAT jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika. Jeśli grupa utraci status podatnika z dniem 1 stycznia 2023 r., to wydaje się, że nie ma uzasadnienia, aby składała jeszcze deklarację za styczeń 2023 r.

W ust. 4 omawianego artykułu budzi również wątpliwość zapis, że przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń. Taki zapis oznacza, że jeżeli korekty zobowiązania będą „na minus” i wystąpi nadpłata, to będą

<sup>31</sup> Por. M. Lamensch, *VAT grouping...*, s. I-132–1-33.

one składane przez przedstawiciela, a jeżeli „na plus” (kwota do zapłaty), to przedstawiciel nie będzie musiał tego robić i zapewne nie zrobi – wydaje się, że regulacja powinna być we wskazanym zakresie doprecyzowana.

#### 4.2.3. Odliczanie podatku w grupie VAT/korekty odliczeń

Należy zwrócić szczególną uwagę na konstrukcję przepisów dotyczących proporcjonalnego odliczania podatku (art. 90 ust. 10c–10g ustawy o podatku od towarów i usług). Przewidziano w tym zakresie określanie proporcji odliczenia w grupie VAT (współczynnika) odrębnie dla każdego z członków grupy VAT bez „następczego śledzenia” wykorzystania zakupionych dóbr i usług w grupie VAT. Takie podejście pozwala na wykorzystywanie wskaźnika odliczenia, niezgodnie z „duchem” dyrektywy, i budzi wątpliwość w zakresie możliwości w takim niezgodnym z „duchem” dyrektywy przypadku zastosowania klauzuli nadużycia prawa, o której mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Projektodawca zwracał uwagę, że klauzulę będzie można stosować w przypadku ryzyka wystąpienia nadużycia prawa, tzn. w przypadku, gdyby zakup składnika majątku i odliczenie u jednego z podmiotów w grupie VAT według wyższego współczynnika był dokonywany w celu innym niż gospodarczy, tj. dla uzyskania korzyści w postaci wysokiego odliczenia VAT, podczas gdy taki zakup miał od początku służyć zupełnie innym podmiotom, które mają ustalone zdecydowanie mniejsze współczynniki odliczania<sup>32</sup>. Należy jednak zauważyć, że sam prawodawca zezwala na takie zoptymalizowanie rozliczenia, które może prowadzić do blisko 100% odliczania podatku naliczonego *de facto* związanego z czynnościami zwolnionymi, trudno zatem utrzymywać, że można w takim przypadku zastosować klauzulę nadużycia prawa. Najlepiej zaprezentować to na przykładzie. Załóżmy, że mamy grupę składającą się z jednego banku (sprzedaż 100 mln zł) i z jednej spółki IT obsługującej przede wszystkim bank i sprzedającej swoje produkty również innym podmiotom (sprzedaż 10 mln zł). Spółka IT miałaby w rozumieniu art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług 100% odliczenia VAT, przy czym założmy, że 95% (9,5 mln zł) sprzedaży byłaby adresowana do banku w grupie VAT (czynność w ramach grupy niepodlegająca VAT). Bank natomiast miałby 98% sprzedaży zwolnionej (usługi finansowe) i 2% opodatkowanej (wynajem własnej nieruchomości podmiotom trzecim). Gdyby bank nie był w grupie VAT z możliwością przewidzianą w art. 90 ust. 10c ustawy o podatku od towarów i usług (stosowanie odrębnego współczynnika), tylko byłby w grupie, w której nie przewiduje się odrębnych współczynników dla jej członków, to mógłby (jako grupa VAT) odliczyć

<sup>32</sup> Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, s. 188.

tylko niewielką część podatku naliczonego, tj. ok. 2,5%<sup>33</sup> (i tak więcej niż przy braku rozwiązań „grupowych”), natomiast dzięki proponowanym przepisom opisywana grupa mogłaby odliczyć 100% podatku od zakupów spółki IT i 2% zakupów dokonanych przez bank (jako członka grupy) od podmiotów trzecich. Jak już wskazaliśmy, zastosowanie klauzuli nadużycia prawa, o której mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, byłoby wysoce wątpliwe, bo sam prawodawca, zezwalając na bezwarunkowe stosowanie współczynnika w grupie VAT odrębnie dla każdego z członków grupy VAT, zezwala na taką optymalizację. Nie jest niczym nadzwyczajnym w kontekście rozwiązań dotyczących grup VAT uwzględnienie współczynnika jednostkowego lub sektorowego, ale np. Belgia, która takie rozwiązanie stosuje, nakłada obowiązek wspomnianego „następczego śledzenia” wykorzystania zakupionych dóbr w grupie VAT w celu uniknięcia sytuacji takich, jakie pojawią się w następstwie stosowania polskich przepisów.

Nie negując samej idei odrębnych współczynników (dla grup powielono rozwiązania obowiązujące w tym zakresie w Polsce dla jednostek samorządu terytorialnego w zakresie tzw. prewspółczynnika<sup>34</sup>), należy jednak mieć na uwadze, że o ile w jst tego rodzaju rozwiązanie nie powoduje opisanych optymalizacji (m.in. z uwagi na ograniczenia wynikające z ustawy o finansach publicznych), to w sektorze komercyjnym może prowadzić do, jak wskazano powyżej, niezgodnych z systemem VAT rezultatów. Przepisy w zakresie współczynnika grupowego, oprócz merytorycznych uchybień, są również niedopracowane. Używa się w nich np. konstrukcji „odpowiedniego stosowania przepisów” w sposób niespójny z przepisami w zakresie prewspółczynnika, przy jednoczesnym wybiórczym uwzględnianiu współczynnika dla grupy, gdy stosujemy inny, szczególnie współczynnik (np. dla art. 90a należy uwzględniać współczynnik grupowy, a dla art. 90b już nie). Przepisy te wymagają zatem pilnej korekty.

<sup>33</sup>  $współczynnik = \frac{2,5 \text{ mln zł}(2 \text{ mln zł bank} + 0,5 \text{ mln zł IT})}{100,5 \text{ mln zł}(100 \text{ mln zł bank} + 0,5 \text{ mln zł IT})} = 2,5\%$ , dla uproszczenia przed-

stawiono wyliczenie dla bieżącego roku, przy założeniu, że wartości sprzedaży dotyczą bieżącego roku i współczynnik uwzględnia już te wartości (zasadniczo przyjmuje się najpierw wstępny współczynnik na podstawie danych z poprzedniego roku lub – w szczególnych przypadkach [art. 90 ust. 8 i 9 ustawy] – współczynnik uzgodniony z naczelnikiem urzędu skarbowego), takie wartości przyjąłby on dla tego roku po jego zakończeniu.

<sup>34</sup> Szerzej o prewspółczynniku w jst patrz: **B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz**, *Zasady korygowania odliczenia wstępnego w VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle przepisów unijnych i implementujących je polskich regulacji*, *Finanse Komunalne* 2018/1–2, s. 100–121.

#### 4.2.4. Kwestie związane z ewidencjonowaniem

Wprowadzenie instytucji grupy VAT powoduje, że wszystkie transakcje dokonywane pomiędzy firmami w ramach grupy nie są widoczne dla VAT (nie podlegają opodatkowaniu VAT). W art. 109 ust. 11g ustawy o podatku od towarów i usług przewiduje się wprawdzie prowadzenie ewidencji dla transakcji dokonywanych pomiędzy członkami grupy VAT, jednak nie wymaga się, aby taka ewidencja była przekazywana organom podatkowym w sposób cykliczny i zrestrukturyzowany (na wzór JPK\_VAT). Zgodnie z art. 109 ust. 11g ustawy o podatku od towarów i usług ewidencję tę przekazuje się wyłącznie na żądanie organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania. Brak automatyzacji w przesyłaniu rozliczeń wewnętrznych grupy VAT, a zwłaszcza konieczność pobierania przez organ podatkowy ewidencji odrębnie od każdego z członków grupy, może wpłynąć na skuteczność weryfikacji rozliczeń grupy VAT jako takiej.

Należy zauważyć, że w związku z wprowadzaniem grupowego rozliczania VAT nie dostosowano przepisów w zakresie ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących. To duże wyzwanie dla podmiotów, które chciałyby skorzystać z grupowego rozliczania VAT, a są obowiązane z uwagi na specyfikę swojej działalności (obróć konsumencki) stosować kasy rejestrujące. Bez uregulowania tych kwestii nie będzie mogła grupa VAT stosować kas, które były w posiadaniu jej członków. Należy również zauważyć, że kasy mają dane identyfikacyjne podatnika, a podatnikiem nie jest już członek grupy tylko grupa VAT. Dodatkowo może się pojawić problem konieczności zwrotu „dopłaty” do kasy, którą dany członek wcześniej otrzymał, a nie będzie już jej użytkował (kasę powinna użytkować grupa jako podatnik, a nie jej członek). Można oczekiwać, że wspomniana kwestia zostanie doprecyzowana, bo brak stosownych regulacji zwiększy podmiotom obowiązanych do stosowania kas rejestrujących koszty przystąpienia do grupy VAT.

#### 4.2.5. Zabezpieczenie interesów budżetu państwa (klauzule antyabuzywne)

Kwestie wykorzystywania grup VAT do nadużyć podatkowych są opisywane w literaturze przedmiotu. W państwach skandynawskich, które generalnie przestrzegane są jako te, w których przestrzeganie przepisów w zakresie VAT jest stosunkowo wysokie, zidentyfikowano nadużycia z wykorzystaniem grup VAT zwłaszcza w sektorze nieruchomości oraz przy zakupach usług IT dla sektora usług zwolnionych<sup>35</sup>. Również w literaturze krajowej dostrzega się, że to nowe

<sup>35</sup> Por. K.K. Egholm Elgaard, *A comparative analysis...*, s. I-16–I-18.



rozwiązanie w polskim systemie prawnym i wymaga rozważnej implementacji (stąd pierwotny pomysł przewidywał akces do grupy VAT jedynie dla podmiotów tworzących PGK CIT, co miało ograniczyć możliwość tworzenia grupy VAT do dużych, wiarygodnych i sprawdzonych podmiotów<sup>36</sup>. Ostatecznie od tego pomysłu, na skutek uwag Komisji Europejskiej, odstąpiono).

Uchwalone przepisy zawierają elementy zabezpieczające interesy budżetu państwa, takie jak możliwość tworzenia grup VAT na czas określony (3 lata – podobnie jak w PGK CIT) czy odpowiedzialność solidarna członków grupy za zobowiązania podatkowe grupy VAT, to wydaje się, że można było skorzystać w większym stopniu z doświadczeń innych państw członkowskich i wprowadzić również inne regulacje zabezpieczające interesy budżetu państwa. Również te uchwalone regulacje uszczelniające wydają się być nie zawsze precyzyjne, np. regulacje w zakresie odpowiedzialności solidarnej (art. 8e ustawy o podatku od towarów i usług) dotyczą tylko „zobowiązań z tytułu podatku”. Jeśli uwzględnimy definicję podatku z art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług, to pojawiają się wątpliwości, czy możliwe byłoby zastosowanie regulacji z art. 8e do dodatkowego zobowiązania podatkowego, czy odsetek za zwłokę (por. np. art. 33a ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług). W uzasadnieniu do uchwalonych zmian nie wyjaśniono również, dlaczego nie skorzystano z regulacji w ustawie o CIT, która wyklucza tworzenie PGK CIT przez spółki, w których występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Grupy VAT mogą, zgodnie z projektowanymi przepisami, tworzyć podmioty z zaległościami „w podatkach”.

## 5. Podsumowanie

Pozytywnie należy ocenić podjęcie przez resort finansów próby poprawy konkurencyjności systemu VAT w Polsce z wykorzystaniem grupowego rozliczania VAT (warto byłoby podjąć się w przyszłości kompleksowej oceny tego zagadnienia).

Na aprobatę zasługuje stosunkowo długie *vacatio legis* dla przepisów wprowadzających grupowe rozliczanie VAT, choć niewątpliwie wejście w życie tych przepisów od początku roku kalendarzowego stanowiłoby uproszczenie do wejścia w ten nowy system, a ponad roczne *vacatio legis* pozwoliłoby na lepsze przygotowanie zarówno podmiotów chcących skorzystać z tego rozwiązania, jak i administracji skarbowej.

<sup>36</sup> Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, Przegląd Podatkowy 2021/6, s. 42.



Podkreślenia jednak wymaga, że są obszary w przyjętych przepisach, które należałoby jeszcze przed 1 lipca 2022 r. doprecyzować. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na konieczność jednoznacznego uregulowania, co podlega opodatkowaniu w ramach grupowego rozliczania VAT (art. 8c ustawy), tak żeby wszystkie transakcje dokonywane przez członka grupy, w tym wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i import towarów, były uznawane za dokonane przez grupę VAT. Efekt ten można osiągnąć np. przez uznanie, iż z chwilą utworzenia grupy VAT podmiotom wchodzącym w jej skład zawieszają się status podatnika, a transakcje, w których uczestniczą te podmioty, uznaje się za dokonywane przez grupę VAT. Przy takim podejściu zbędny byłby art. 8c, a kwestia uregulowania czynności między np. podatnikiem z siedzibą w innym niż Polska kraju a jego oddziałem, który stał się częścią grupy VAT w Polsce, wynikałaby z prounijnej wykładni, wyznaczonej wskazanymi w niniejszym artykule wyrokami TS. Ponadto, konieczne należy jeszcze raz przeanalizować zasady związane z odliczaniem i korygowaniem podatku naliczonego przy zastosowaniu współczynnika, tak żeby osiągnąć pełną zgodność z przepisami dyrektywy VAT w tym zakresie i zachować szczelność przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Zasadne wydaje się również wprowadzenie ułatwień, jeśli chodzi o stosowanie przepisów dotyczących kas rejestrujących, tak żeby umożliwić stosowanie przez grupę VAT kas rejestrujących, które były przypisane przed utworzeniem grupy do podatnika, członka tej grupy. Można również rozważyć doprecyzowanie przepisów dotyczących przedstawiciela grupy, w szczególności w zakresie właściwości naczelnika urzędu skarbowego, tak żeby właściwym był naczelnik wyspecjalizowanego urzędu (najlepiej, aby był to jeden naczelnik w skali kraju) i bardziej elastycznego podejścia do przedłużania funkcjonowania grupy VAT.

Kwestią otwartą natomiast pozostaje dalsze funkcjonowanie grup VAT w kontekście ostatnio zapadających wyroków Trybunału Sprawiedliwości i konieczności rozliczania VATu między spółką i jej oddziałem, jeżeli spółka lub oddział stanowi część grupy VAT, a także zróżnicowania tego podejścia w stosunku do relacji między spółką i jej oddziałem, gdy żadne z nich nie wchodzi w skład grupy VAT. Wydaje się jednak, że pojawiające głosy o zmniejszeniu przez to atrakcyjności powoływania grup VAT będą raczej w mniejszości<sup>37</sup> w stosunku do tych głosów, które w grupach VAT dostrzegają rozwiązanie win-win tak dla biznesu, jak i administracji<sup>38</sup>.

<sup>37</sup> P. Gamito, *Danske Bank: Will EU VAT Grouping Survive to Reverse Skandia?*, International VAT Monitor July/August 2021, s. 213.

<sup>38</sup> Draft paper on topic for discussion Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members, VAT EXPERT GROUP, 18th meeting – 5 February 2018, VEG NO 070.

## Bibliografia

### Opracowania

**Egholm Elgaard K.K.**, *A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective – aspects of tax avoidance and fiscal competition*, Nordic Tax Journal, 2017, s. I-15–I-20.

**Gamito P.**, *Danske Bank: Will EU VAT Grouping Survive to Reverse Skandia?*, International VAT Monitor July/August 2021, s. 213–218.

Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego 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.

**Lamensch M.**, *VAT grouping – the Belgian experience*, Studi Tributari Europei 2020/10, s. I-129–I-134.

**Pfeiffer S.**, *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD, 2015.

**Pfeiffer S.**, *VAT grouping – EU law and Austrian implementation*, Studi Tributari Europei 2020/10, s. I-136–I-145.

**Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T.**, *Zasady korygowania odliczenia wstępnego w VAT przez jednostki samorządu terytorialnego w świetle przepisów unijnych i implementujących je polskich regulacji*, Finanse Komunalne 2018/1–2, s. 100–121.

**Sarnowski J., Selera P.**, *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, Przegląd Podatkowy 2021/6, s. 40–47.

Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zapobieganiu uchylaniu się od płacenia podatków i unikaniu zobowiązań podatkowych i uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (COM(2005) 89 wersja ostateczna z 16.03.2005).

### Strony internetowe

<https://circabc.europa.eu>; stan na 31.12.2021 r.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2019-02/consultations\\_vat\\_committee\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-02/consultations_vat_committee_en.pdf); stan na 31.12.2021 r.

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/podatnicy-i-zakres-opodatkowania/5280683,Podatkowa-Grupa-Kapitalowa-PGK-jakie-korzysci.html>; stan na 31.12.2021 r.

<https://taxfoundation.org/2021-international-tax-competitiveness-index/>; stan na 31.12.2021 r.

<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/proces.xsp>; stan na 31.12.2021 r.

<https://www.wnp.pl/praca/polske-zalewaja-inwestycje-zagraniczne-mamy-piate-miejsce-na-swiecie,477226.html>; stan na 31.12.2021 r.

### Orzeczenia

Wyrok TS z 9.04.2013 r., C-85/11 Komisja Europejska v. Irlandii, ECLI:EU:C:2013:217.

Wyrok TS z 21.09.2017 r., C-326/15 DNB Banka „DNB Banka” AS v. Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2017:719

Wyrok TS z 21.09.2017 r., C-605/15, Minister Finansów v. Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, ECLI:EU:C:2017:718.

---

Tomasz TRATKIEWICZ

## VAT GROUPING – THE POLISH PERSPECTIVE

### Abstract

**Background:** The paper undertakes a research of *acquis communautaire* regarding VAT grouping. It also analyses the motives for adopting VAT grouping regulations in some EU Member States and examines the circumstances of adopting these regulations in Poland. Moreover, 2021 Polish VAT grouping provisions were analysed within the context of similar arrangements of some EU Member States.

**Research purpose:** Recognition of the motives for introducing the possibility of group VAT regulations at the EU level and the arrangements of said regulations within some EU Member States allows examination of how the relevant regulations have been implemented in Poland. Not only were the legal regulations themselves or their interpretation evaluated, but above all, changes were proposed that should contribute to a more effective implementation of the VAT Directive in this area.

**Methods:** The article uses the method of logical-linguistic analysis of normative material, which is supplemented to the necessary extent by the historical-comparative method.

**Conclusions:** Areas in the Polish VAT group legislation that require clarification or amendment have been identified. In particular, the article indicates the need for changes in provisions concerning the concept of taxable transactions in the VAT group, the application of the coefficient of VAT deduction in the VAT group, and the adjustment of provisions concerning records, including records using cash registers.

**Keywords:** VAT, VAT group, VAT optimization, abuse of law.