

Szanowni Państwo,

niniejszym przedstawiamy uwagi do projektu Objasnień podatkowych w zakresie grup VAT (dalej: „Objasnienia”).

Uwagi dot. wskazań zawartych w Objasnieniach odnoszą się do regulacji zawartych w:

- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 931 z późn. zm.; dalej: „**ustawa o VAT**”),
- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.; dalej: „**OP**”).

Wszystkie przywoływane niżej regulacje prawne odnoszą się do przepisów w brzmieniu, które mają zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2023 r.

Podmiot zgłaszający uwagi: ALTO TAX Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

| Lp. | Tematy | Część Objaśnień | Uwagi do planowanych Objaśnień | Propozycja komentarza |
|-----|---|--|---|---|
| 1. | Powiązania pomiędzy podmiotami tworzącymi grupę VAT | Punkty 3.1, 3.2 i 3.3 Objaśnień; art. 15a ust. 3-5 ustawy o VAT. | <p>Objaśnienia odnoszą się do powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych, jakie muszą występować między podmiotami tworzącymi grupę VAT. Objasnienia w tym zakresie są jednak nieprecyzyjne i nie rozwiewają istotnych wątpliwości dot. określania, kiedy dane powiązanie występują w praktyce. Objasnienia w dużej mierze przytaczają jedynie przepisy i znajdujące się w nich określenia, które budzą jednak istotne wątpliwości – problematyczna jest ich interpretacja i odniesienie do stanów faktycznych, jakie mogą wystąpić. To sprawia, że Objasnienia nie spełniają swojej roli w tym zakresie.</p> <p>Wątpliwości te dotyczą przede wszystkim powiązań ekonomicznych i organizacyjnych.</p> | <p>Proponujemy, aby w finalnej wersji objaśnień wyraźnie doprecyzować użyte w ustawie określenia, tj. przede wszystkim wskazanie, kiedy są spełnione (i – co ważniejsze – kiedy nie są spełnione) następujące przesłanki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • działalność prowadzona przez członków grupy ma taki sam charakter (art. 15a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT), • rodzaje prowadzonej działalności przez członków grupy uzupełniają się i są współzależne (art. 15a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT), • prowadzenie działalności, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT (art. 15a ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT) - <i>wskazanie, w jaki sposób inni członkowie grupy mogą korzystać z działalności innego podmiotu oraz określenie, w jakiej części / w jakim zakresie korzystanie z takiej działalności będzie wystarczające dla uznania, że przesłanka jest spełniona,</i> • znajdowanie się przez podmioty wchodzące w skład grupy pod wspólnym kierownictwem (art. 15a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT) – <i>m.in. wskazanie jaki rodzaj działań może decydować o wystąpieniu strategicznego przywództwa (określenie wskazane w Objasnieniach – str. 7),</i> • organizowanie działań całkowicie lub częściowo w porozumieniu (art. 15a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT) – <i>określenie, jaki rodzaj porozumienia może w tym</i> |

| | | | | |
|--|--|--|--|---|
| | | | | <p><i>zakresie wystąpić oraz wskazanie, jaki zakres takiego porozumienia będzie wystarczający w przypadku, gdy wspólne organizowanie działań jest częściowe.</i></p> <p>Zwracamy uwagę, że wszystkie z tych określeń zostają wskazane w Objaśnieniach – te jednak w dużej mierze jedynie powtarzają brzmienie przepisów ustawy, co nie ma istotnego znaczenia przy dokonywano wykładni użytych w ustawie pojęć. Jednocześnie podawane przykłady w Objaśnieniach są nieliczne i w istocie odnoszą się wyłącznie do sytuacji, kiedy zaistnienie powiązań występuje (warunki są spełnione).</p> <p>Naszym zdaniem znacznie większe znaczenie praktyczne miałyby podanie przykładów, w których warunki nie zostaną spełnione. Przede wszystkim Objaśnienia powinny przedstawiać jednak przykłady niejednoznaczne oraz określać dodatkowe kryteria pozwalające na rozstrzygnięcie, czy dane przesłanki są spełnione.</p> |
|--|--|--|--|---|

| | | | | |
|----|---|------------------------|--|--|
| 2. | Fakturowanie; Wskazywanie NIP/numeru VAT na fakturach sprzedażowych i zakupowych | Punkt 7.1 Objaśnień | <p>Zgodnie z Objasneniami, na fakturach VAT dokumentujacych zakupy i sprzedaz dokonywane przez czlonkow grupy VAT nalezy wskazywac dane grupy VAT – w tym jej numer VAT. Ewentualnie – zgodnie z Objasneniami – mozna wskazac takze „dane podmiotow ekonomicznie wykonujacych czynnosci w ramach grupy – czlonkow grupy” jako dane dodatkowe.</p> <p>Takie stanowisko budzi watpliwosci w kontekscie zgodnosci z przepisami ustawy o VAT w zakresie, w jakim ustawa okresla obligatoryjne elementy kazdej faktury – faktura powinna wskazywac dane podatnika (jako sprzedawcy) i dane nabywcy towarow lub uslugi. Naszym zdaniem watpliwie jest przy tym stwierdzenie, ze okreslenie podatnik oraz nabywca (a takze sprzedawca) sa z soba w pelni tozsame w kontekscie nowych regulacji. W takich przypadkach podatnikiem bedzie grupa VAT (ustawa definiuje podatnika), jednak okreslenie nabywcy jest mniej oczywiste. W praktyce bedzie nim bowiem okreslony podmiot z grupy, choc rozliczenie VAT nastapi, co do zasady, w odniesieniu do calaj grupy.</p> <p>Niezaleznie od tego, Objasnienia nie precyzuja, w jaki sposob nalezy udokumentowac, jaki podmiot w ramach grupy VAT jest sprzedawca/nabywca towarow lub uslug, jezeli faktura VAT wskazuje jedynie grupe VAT, w sklad ktorej wchodzi taki podmiot (dopuszczalne zgodnie z Objasneniami). Ma to kluczowe znaczenie dla:</p> | <p>Naszym zdaniem, wskazywanie podmiotu – czlonka grupy jako nabywcy towarow na fakturze ma kluczowe znaczenie dla dokladnego okreslenia konsekwencji podatkowych transakcji na gruncie VAT oraz podatkow dochodowych. Jezeli jednak zdaniem Ministerstwa Finansow nie jest to konieczne, za wskazane uzywamy okreslenie, na podstawie jakich dokumentow powinno nastepowac przypisanie transakcji do okreslonych czlonkow grupy VAT.</p> <p>W takim przypadku proponujemy wskazanie w Objasneniach, na podstawie jakich dokumentow nalezy okreslac czlonka grupy VAT, ktory bedzie wlasciwy do rozpoznania danego zakupu/sprzedazy pod katem:</p> <ul style="list-style-type: none"> okreslania (gdy to konieczne), ktory podmiot wchodzacy w sklad grupy VAT powinien danaj transakcje ujmwowac na potrzeby okreslenia m.in. prewspolczynnika VAT, udzialu procentowego wykorzystania nieruchomosci do celow prywatnych, proporcji VAT, odliczenia wydatkow zwiazanych z samochodami, okreslania podmiotu – czlonka grupy VAT, ktoremu nalezy przypisac przychod lub koszt uzyskania przychodow na gruncie rozliczen w podatkach dochodowych. <p>Proponujemy wskazanie w Objasneniach, ze w takich przypadkach, choc dana faktura bladnie okresla nabywce towarow lub uslug, blad nie ogranicza prawa do odliczenia VAT przez grupe VAT – nawet w przypadku, gdy taki dokument nie zostanie skorygowany.</p> |
|----|---|------------------------|--|--|

| | | | |
|--|--|---|--|
| | | <ul style="list-style-type: none"> • określenia, dla jakiego podmiotu taka transakcja będzie uwzględniana (w razie konieczności) przy wyliczaniu prewspółczynnika VAT, udziału procentowego wykorzystania nieruchomości do celów prywatnych, proporcji VAT, odliczenia wydatków związanych z samochodami. • określenia, po stronie jakiego podmiotu powstaje przychód/koszt uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych. <p>Objaśnienia jasno wskazują, że na fakturze jako nabywca towarów / usług powinna być wskazana grupa VAT, jeżeli podmiot nabywający towary lub usługi jest członkiem takiej grupy. Zrozumiałe jest przy tym, że w takich przypadkach konieczne jest wskazanie numeru VAT grupy jako podmiotu właściwego dla dokonania rozliczeń podatkowych.</p> <p>Jednocześnie należy jednak zwrócić uwagę, że w tym zakresie może dochodzić do błędów, zwłaszcza w przypadku prowadzenia stałej współpracy przez podmioty przed zawiązaniem grupy VAT – zakładamy, że częste mogą być błędy polegające na wskazywaniu danego podmiotu wchodzącego w skład grupy jako nabywcy towarów lub usług. To zaś może prowadzić do problemów z odliczeniem VAT wynikającego z faktury, na której należałoby wskazać grupę VAT.</p> | <p>Zwracamy uwagę, że tego rodzaju błędy w praktyce nie będą wiązały się z ryzykiem wyłudzenia VAT, o ile faktura będzie wskazywała członka grupy VAT. To pozwoli bowiem w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości określić podatnika uprawnionego do odliczenia – grupę VAT.</p> |
|--|--|---|--|

| | | | | |
|----|--|---|--|---|
| 3. | Interpretacje indywidualne prawa podatkowego – określenie podmiotu objętego ochroną wynikającą z zastosowania się do interpretacji | Punkt 10.3 Objaśnień; art. 14b i kolejne Ordynacji podatkowej | <p>W Objaśnieniach zostało wskazane, zgodnie z art. 14n § 1 pkt 1b OP, że grupie VAT będzie przysługiwać ochrona związana z zastosowaniem się przez nią do interpretacji indywidualnej wydanej na wniosek podmiotu planującego jej utworzenie, wydanej przed powstaniem grupy VAT w zakresie działalności tej grupy.</p> <p>Objaśnienia nie odnoszą się jednak m.in. do następujących zagadnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mocy ochronnej interpretacji dla grupy VAT w przypadku wystąpienia danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zgodnego z opisem zawartym w interpretacji w przypadku, gdy dane zdarzenie dotyczy innego członka grupy VAT niż ten, który otrzymał interpretację, • mocy ochronnej interpretacji po ustaniu grupy VAT - w odniesieniu do interpretacji wydanej na wniosek: <ul style="list-style-type: none"> ○ grupy VAT (w trakcie jej trwania) oraz ○ członka grupy VAT (przed zawiązaniem grupy). | <p>Proponujemy jednoznaczne określenie skutków związanych z zastosowaniem się do interpretacji podatkowej we wskazanych przypadkach.</p> <p>Uważamy, że Objaśnienia powinny jasno wskazywać, że moc ochronna interpretacji rozciąga się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • całą grupę VAT – niezależnie od tego, który członek grupy VAT uzyskał interpretację i którego dotyczy określone zdarzenie opisane w interpretacji. <p><i>Przykład:</i> interpretacja uzyskana przez podmiot A – moc ochronna rozciąga się na grupę VAT także w przypadku, gdy dane zdarzenie wskazane w opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dotyczy innego podmiotu – członka grupy, niż podmiot A.</p> <p><i>Uzasadnienie:</i> duża możliwość wystąpienie takiego przypadku, jako że podmioty wchodzące w skład grupy VAT, z racji występujących powiązań ekonomicznych, co do zasady prowadzą działalność taką samą lub zbliżoną. Nie ma wobec tego uzasadnienia dla dokonywania rozliczeń podatkowych przez jednego podatnika (grupę VAT) w różny sposób w zależności od tego, w odniesieniu do którego członka grupy dane zdarzenie występuje. Zasada ta wydaje się być naturalna, jednak przepisy i Objaśnienia nie przesądzają jednoznacznie tej kwestii.</p> <ul style="list-style-type: none"> • wszystkie podmioty wchodzące w skład grupy VAT po jej ustaniu, w przypadku gdy interpretacja została otrzymana przez grupę VAT, |
|----|--|---|--|---|

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| | | | | <p><i>Przykład:</i> Podmioty A i B tworzą grupę VAT. Grupa uzyskuje interpretację indywidualną. Zastosowanie się do niej chroni podmioty A i B po ustaniu grupy.</p> <p><i>Uzasadnienie:</i> Brak możliwości wystąpienia o interpretację przez członków grupy VAT w czasie trwania grupy. Kwestia ta w żaden sposób nie została podniesiona w przepisach ani w Objasnieniach.</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmiot, który uzyskał interpretację indywidualną, a następnie przystąpił do grupy VAT – po ustaniu grupy VAT. <p><i>Przykład:</i> Podmiot A przed zawiązaniem grupy VAT otrzymał interpretację indywidualną. Moc ochronna interpretacji powinna obejmować ten podmiot także po ustaniu grupy VAT.</p> <p><i>Uzasadnienie:</i> Brak uzasadnienia dla innego podejścia na gruncie przepisów ustawy, jednak kwestia ta nie została jednoznacznie rozstrzygnięta, przez co może budzić wątpliwości.</p> <p>Wszystkie uwagi dotyczą interpretacji indywidualnych w zakresie rozliczeń VAT.</p> |
|--|--|--|--|--|

| | | | | |
|----|---|---|--|--|
| 4. | Wiążące informacje stawkowe (WIS) – określenie podmiotu objętego ochroną wynikającą z WIS | Punkt 10.5 Objaśnień; art. 42a i kolejne ustawy o VAT | <p>Zgodnie z Objaśnieniami, grupa VAT może uzyskać WIS, jednak jeżeli w trakcie obowiązywania WIS grupa VAT utraci status podatnika VAT, WIS traci moc wiążącą.</p> <p>Objaśnienia wskazują jednak, że grupa VAT może posługiwać się WIS wydanym dla podmiotu, który następnie zostanie członkiem grupy VAT.</p> <p>Jednocześnie Objaśnienia nie określają następujących kwestii:</p> <ul style="list-style-type: none"> • moc ochronna WIS w odniesieniu do grupy VAT w przypadku, gdy sprzedającym towary lub usługi jest inny członek grupy niż ten, który uzyskał WIS, • możliwość korzystania z mocy ochronnej WIS po ustaniu grupy VAT przez podmiot, który uzyskał WIS przed zawiązaniem grupy. | <p>Uważamy, że moc ochronna z WIS powinna obejmować wszystkich członków grupy VAT po jej ustaniu w odniesieniu do danych towarów lub usług, jeżeli WIS został wydany dla grupy VAT. Wynika to m.in. z faktu, że podmioty te w trakcie istnienia grupy VAT nie miały możliwości wystąpienia o WIS. Jednocześnie grupa VAT, choć jest odrębnym podatnikiem VAT, jest w istocie podmiotem o określonym czasie trwania, zrzeszającym podmioty o określonych powiązaniach. Tym samym powinny one móc korzystać z WIS w pełnym zakresie także po ustaniu grupy.</p> <p>Uważamy także, że pozostałe wskazane kwestie powinny zostać rozstrzygnięte (brak odniesienia do nich w Objaśnieniach) w następujący sposób:</p> <ul style="list-style-type: none"> • moc ochronna WIS rozciąga się na całą grupę VAT – niezależnie od tego, który członek grupy VAT uzyskał WIS i który sprzedaje wskazane w WIS towary/usługi, • moc ochronna WIS obejmuje podmiot, który uzyskał WIS przed zawiązaniem grupy VAT także po jej ustaniu. <p><i>Przykłady i uzasadnienie: analogicznie do zagadnień opisanych w odniesieniu do interpretacji indywidualnych.</i></p> |
| 5. | Schematy podatkowe (MDR) | Punkt 10.6 Objaśnień; art. 86a i kolejne OP | W Objaśnieniach nie zostało wskazane, czy samo utworzenie grupy VAT może zostać uznane za schemat podatkowy, o którym należy informować szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Powyższa kwestia powinna zostać wprost wyrażona w finalnej wersji Objaśnień. | <p>Przedmiotowa kwestia wymaga doprecyzowania.</p> <p>Naszym zdaniem właściwe byłoby zawarcie w Objaśnieniach jednoznacznych rozstrzygnięć w tej kwestii. Wydaje się, że nie ma racjonalnych podstaw do stwierdzenia, że utworzenie i istnienie grupy VAT może</p> |

| | | | | |
|----|-----------------|--|--|--|
| | | | | stanowić schemat podatkowy, jednak potencjalnie wykładania przepisów OP w zakresie MDR może sugerować inne rozstrzygnięcie tego zagadnienia. |
| 6. | Nadużycie prawa | Brak odrębnego punktu poświęcanego temu zagadnieniu; częściowo: punkt 12.2 Objaśnień; art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT | <p>Objaśnienia nie wskazują jednoznacznie, czy tworzenie i działanie grup VAT może stanowić nadużycie prawa.</p> <p>Objaśnienia wskazują jednak w punkcie 12.2 (Zakończenie GV), że możliwe (choć bardzo mało prawdopodobne) jest ustalenie, że wykorzystanie instytucji grupy VAT jest związane z nadużyciem prawa.</p> | <p>Uważamy, że kwestia ta powinna być jednoznacznie określona – podobnie jak zagadnienia MDR.</p> <p>Podobnie jak w przypadku MDR wydaje się przy tym, że nie ma racjonalnych podstaw do stwierdzenia, że utworzenie i istnienie grupy VAT może stanowić nadużycie prawa, jednak potencjalnie wykładania przepisów art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o VAT może sugerować inne rozstrzygnięcie tego zagadnienia.</p> <p>Jednocześnie Objaśnienia w punkcie 12.2 wskazują, że potencjalnie jest to możliwe – naszym zdaniem Objaśnienia jasno powinny wykluczyć taką możliwość. Jeśli jednak zdaniem Ministerstwa Finansów takie przypadki mogą wystąpić, kwestia ta wymaga rozwinięcia – w tym zwłaszcza podania przykładów, kiedy taka sytuacja może mieć miejsce.</p> |

Z poważaniem

Sylwia Kulczycka
Partner, tax advisor

Katarzyna Adamowicz
Senior Tax Manager, tax advisor

Przemysław Kaczmarek
Senior Consultant, attorney-at-law