

Uproszczenie systemu podatkowego na przykładzie grupy VAT

Simplification of the tax system on the example of the VAT Group

Piotr Kobylski¹

Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, ORCID ID: 0000-0002-0345-904X

Streszczenie

Jednym z rozwiązań upraszczających obowiązujący system podatkowy miało być wprowadzenie do obiegu prawnego grupy VAT. Niniejszy zabieg legislacyjny stał się popularny w innych krajach Unii Europejskiej (UE), lecz na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² stanowi istotne novum. Niewątpliwie prawodawca w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³, będącej podstawą do wprowadzenia grupy VAT w systemie podatkowym, miał na celu przede wszystkim wsparcie przedsiębiorców w ich rozliczeniach. Co więcej, w nauce prawa podatkowego postuluje się nie tylko wdrożenie omawianego mechanizmu we wszystkich krajach UE, ale również znaczne „poluzowanie” wymagań co do ich tworzenia oraz poszerzenie zakresu ich zastosowania, by nadać im maksymalnie transgraniczny charakter.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie wybranych aspektów prawnych dotyczących grupy VAT przez pryzmat wyzwania, jakim jest uproszczenie systemu podatkowego. Przeprowadzona analiza ma zaakcentować złożoność tytułowej instytucji, przede wszystkim z perspektywy rosnącego znaczenia tego mechanizmu w systemach podatkowych pozostałych krajów UE. W opracowaniu postawiono tezę, że nowe rozwiązania prawne dzięki temu, że przyczyniają się do uproszczenia rozliczeń podatkowych, sprawią, że po raz pierwszy od 30 lat realnie stanie się neutralne rozliczenie transakcji podlegających VAT⁴.

Słowa kluczowe: system podatkowy, grupa VAT, neutralność, rozliczenia podatkowe.

Abstract

One of the solutions simplifying the current tax system was to introduce a VAT group into the legal system. This legislative procedure has become popular in other European Union countries, but on the basis of the provisions of the Act of 11 March 2004 on tax on goods and services, it is a significant novelty. Undoubtedly, the legislator in the Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, which is the basis for the introduction of the VAT group in the tax system, was primarily aimed at supporting entrepreneurs in their settlements. What is more, in the science of tax law, it is postulated not only to implement the discussed mechanism in all EU countries, but also to significantly „loosen” the requirements for their creation and to extend the scope of their application to give them a maximum cross-border character.

The purpose of this study is to indicate selected legal aspects concerning the VAT group in the context of the challenge of simplifying the tax system. The analysis is to emphasize the complexity of the title institution, primarily in terms of the growing importance of this mechanism in the tax systems of other EU countries. The study puts forward a thesis that the new legal solutions, contributing to the simplification of tax settlements, will make neutral settlement of transactions subject to VAT possible for the first time in thirty years.

Keywords: tax system, VAT group, neutrality, tax settlements.

1. WSTĘP

Istotną rolę dla obowiązującego prawodawstwa odgrywa system podatkowy. Bez wątplenia ciągle modyfikacje w tym zakresie są przedmiotem ocen w nauce prawa. Nie można jednak uzyskać pełnego obrazu porządku prawnego, jeśli nie uwzględnimy systemu podatkowego. W doktrynie prawa

podatkowego utrwaliło się stanowisko, że system co do zasady powinien się charakteryzować stabilnością i transparentnością. Celem jest zatem ustanowienie prostego, a zarazem sprawiedliwego systemu podatkowego⁵. Tylko w takim ujęciu system stałby się dogodny dla podatników, a jednocześnie byłby ważnym fundamentem budżetu państwa. Na-

leży zauważyć, że właściwe warunki płatności upraszczają zapłatę podatków, a przy tym generują znaczne dochody podatkowe.

Niestety w literaturze przedmiotu dość powszechny stał się pogląd, że polski system podatkowy ze wszech miar jest zbyt skomplikowany. Jak słusznie zauważa Cezary Kosikowski, „Polska od dawna ma wadliwy system dochodów publicznych. [...] obciążenia daninowe nie tworzą żadnego racjonalnego systemu, a poszczególne obciążenia funkcjonują siłą bezwładu lub dlatego, że tego wymaga UE, bądź dlatego, że wprowadzono je w celu zapewnienia doraźnych korzyści fiskusowi. Tego bałaganu nikt nie starał się dotąd zlikwidować”⁶.

W związku z tym zrozumiałe wydają się działania ustawodawcy, które odmieniłyby ten negatywny trend. Jednym z takich rozwiązań upraszczających obowiązujący system podatkowy miało być wprowadzenie do obiegu prawnego grupy VAT⁷. Niniejszy zabieg legislacyjny stał się popularny w innych krajach UE⁸, lecz na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi istotne novum. Niewątpliwie prawodawca w dyrektywie 2006/112/WE, będącej podstawą do wprowadzenia tytułowej grupy w systemie podatkowym, miał na celu przede wszystkim wsparcie przedsiębiorców w ich rozliczeniach. Co więcej, w nauce prawa podatkowego postuluje się nie tylko wdrożenie omawianego mechanizmu we wszystkich krajach UE, ale również znaczne „poluzowanie” wymagań co do ich tworzenia oraz poszerzenie zakresu ich zastosowania, by nadać im maksymalnie transgraniczny charakter⁹.

Celem niniejszego opracowania jest wskazanie wybranych aspektów prawnych dotyczących grupy VAT przez pryzmat wyzwania, jakim jest uproszczenie systemu podatkowego. Przeprowadzona analiza ma zaakcentować złożoność tytułowej instytucji, przede wszystkim z perspektywy rosnącego znaczenia tego mechanizmu w systemach podatkowych pozostałych krajów UE. W opracowaniu postawiono tezę, że nowe rozwiązania prawne dzięki temu, że przyczyniają się do uproszczenia rozliczeń podatkowych, sprawią, że po raz pierwszy od 30 lat realnie stanie się neutralne rozliczenie transakcji podlegających VAT.

2. POJĘCIE SYSTEMU PODATKOWEGO

W piśmiennictwie wskazuje się, że system podatkowy to uporządkowana struktura obowiązujących w danym czasie i państwie podatków w ujęciu zarówno ekonomicznym, jak i prawnym¹⁰. Rafał Rosiński stwierdził, że „wartość materialną ma prawo podatkowe wyrażające racjonalną i spójną koncepcję systemu podatkowego”¹¹. W związku z tym system podatkowy powinien być oceniany przez pryzmat funkcji, jakie niewątpliwie pełni w systemie szeroko rozumianych finansów publicznych. Można zatem wyróżnić funkcje: fiskalną, redystrybucyjną i stymulacyjną¹². Pierwsza służy do równoważenia budżetu państwa za pośrednictwem podnoszenia podatków¹³. Funkcja redystrybucyjna jest niezbędna dla równomiernego rozłożenia danin publicznych, dzięki ostatniej możliwa jest natomiast ocena relacji między ponoszonym ciężarem a dobrami publicznymi¹⁴.

De lege ferenda dość powszechny stał się postulat, by istniejący system podatkowy był maksymalnie neutralny względem mechanizmów rynkowych. Jest to konieczne dla

zachowania optymalnego opodatkowania¹⁵. W ten sposób pożądaný system podatkowy opiera się na trzech zasadach: neutralności, progresywności i spójności. Z tego względu podobne dobra i usługi mają być opodatkowane w podobny sposób, podmioty biernie podatku uzyskujące wyższe dochody bądź przychody powinny natomiast ponosić proporcjonalnie wyższe obciążenia fiskalne¹⁶. Aby jednak uzyskać takie efekty, ustawodawca nakłada na podatników dodatkowe obowiązki, takie jak chociażby natury sprawozdawczej. Doskonałym tego przykładem są jednolity plik kontrolny (JPK), ceny transferowe, System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) czy raportowanie schematów podatkowych¹⁷. Okazuje się jednak nierzadko, że wprowadzane wymogi sprawozdawcze zaciemniają czytelność systemu podatkowego. Jak słusznie zauważa Witold Modzelewski, obowiązek przesyłania do urzędu skarbowego ksiąg prowadzonych na potrzeby podatku od towarów i usług jako wymóg księgowania nie ma jednak znaczenia poznawczego¹⁸. Jest to bowiem wyłącznie kontrola o wymiarze formalnym, która nie pozwala zweryfikować ewentualnego zawyżenia kwoty podatku naliczonego bądź zaniżenia kwoty podatku należnego.

Powyższe refleksje należy zatem uzupełnić o następujące stwierdzenie, że „miarą jakości legislacyjnej przepisów prawa podatkowego jest ich opracowanie, uchwalenie i ogłoszenie z zachowaniem zasad tzw. przyzwoitej legislacji. Jeśli nowe prawo podatkowe nie ma większej wartości materialnej lub jest miernej wartości legislacyjnej, to konieczne staje się dokonywanie w nim kolejnych zmian. Jeśli zaś zmiany te mają charakter doraźny, incydentalny, okazjonalny lub przypadkowy, to ich efektem jest powstawanie prawa podatkowego opartego na licznych aktach normatywnych, często zmieniających nieczytelnych i niespójnych oraz pozbawionych racjonalności, której wymaga każdy system podatkowy”¹⁹.

Jeśli przełoży się te rozważania na grunt obowiązującego systemu podatkowego w Polsce, należy stwierdzić, że jest on efektem wpływu wielu czynników, o wymiarze zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym. Świadczy o tym m.in. reforma Krajowej Administracji Skarbowej w 2017 r. czy harmonizacja krajowego prawa podatkowego z prawem UE²⁰.

Niewątpliwie dość jednoznacznie ocenił obowiązujący porządek podatkowy wspomniany już wcześniej C. Kosikowski. Z niniejszą tezą nie sposób się nie zgodzić, chociażby z uwagi na efekty zmian, które zostały wprowadzone Polskim Ładem oraz Polskim Ładem 2.0²¹. Pomimo krótkiego czasu obowiązywania przywołanych aktów normatywnych – wdrożone rozwiązania legislacyjne raczej nie uprościły rozliczeń podatkowych, a przeciż to było celem ustawodawcy²². Oznacza to, że wyzwaniem dla prawodawcy jest uproszczenie systemu podatkowego, które doprowadziłoby do zintensyfikowania jego neutralności. To wynika nie tylko ze słusznej strategii rozwoju rynku kapitałowego, ale przede wszystkim z zasady pewności prawa i związanej z nią zasady bezpieczeństwa prawnego, znajdującej oparcie w zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa²³.

3. GRUPA VAT

Przytoczone powyżej poglądy nie powinny pozostawiać wątpliwości, że wprowadzenie tytułowej grupy było także

podyktowane chęcią uproszczenia systemu podatkowego poprzez ułatwienie rozliczeń między podmiotami powiązany. Krajowy prawodawca przewidział grupę VAT w związku z wdrożeniem proinwestycyjnego pakietu podatkowego będącego częścią przywołanego Polskiego Ładu²⁴. Na początku zakładano, że grupa VAT dołączy do krajowego systemu podatkowego z dniem 1 lipca 2022 r., przewidywano bowiem powiązanie grupy VAT z podatkową grupą kapitałową opierającą się na ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁵. Po analizie pilotażowego projektu ustawodawca doszedł jednak do wniosku, że grupa VAT zostanie wprowadzona jako niezależna instytucja z dniem 1 stycznia 2023 r. W ten sposób pozwolono, by jeden z podmiotów wchodzących w skład grupy występował jako podatnik VAT nie tylko w imieniu własnym, lecz także w imieniu innych podmiotów będących w grupie.

Zasadniczo w art. 11 dyrektywy 2006/112/WE bardzo ogólnie opisano wymagania formalne grupy VAT. Ograniczono się bowiem wyłącznie do założenia, że grupa VAT jest dobrowolnym mechanizmem, który państwo członkowskie może wprowadzić po przeprowadzeniu konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej. Poza tym grupę VAT mogą utworzyć osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, członkowie grupy VAT – choć są niezależni pod względem prawnym – są zaś ściśle powiązani pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Warto zauważyć, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) w tym zakresie również nie może stanowić punktu odniesienia z uwagi na nieliczne wyroki dotyczące tej materii²⁶. Istotnym źródłem są z pewnością opracowania Komisji Europejskiej, starającej się pomagać w harmonizacji tego zagadnienia we wszystkich krajach członkowskich, które zdecydowały się wprowadzić omawianą instytucję²⁷.

Część państw UE zdecydowała się na wdrożenie mechanizmu, który de facto nie jest typową grupą VAT, ale przewiduje wspólną rejestrację podatkową. Otóż podmioty, które dokonują wyłącznie wspólnej rejestracji podatkowej, nie stają się jednym podmiotem i nadal przedstawiają opodatkowany obrót wewnątrzgrupowy²⁸. Oznacza to brak neutralności obrotu wewnątrzgrupowego, jak również brak podmiotowości dla celów VAT²⁹. W ten sposób nadwyżka VAT naliczonego u części podmiotów podlega kompensacji z VAT do zapłaty wykazywanym przez inne podmioty.

Krajowy ustawodawca wybrał klasyczny model grupy VAT. Z art. 15a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że podmioty tworzące grupę VAT muszą posiadać siedzibę na terytorium Polski bądź prowadzić na terytorium kraju działalność za pośrednictwem swojego oddziału. Grupę VAT tworzą wyłącznie podmioty powiązane finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Podmioty uważa się za powiązane 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 albo ponad 50% prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy. Jeśli chodzi o powiązanie ekonomiczne, podmioty uznaje się za powiązane, jeśli przedmiot głównej

działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne lub członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT. W zakresie powiązania organizacyjnego podatnicy muszą prawnie lub faktycznie, bezpośrednio lub pośrednio, być pod wspólnym kierownictwem lub organizować swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu. Co ważne, powiązania finansowe, ekonomiczne i organizacyjne między członkami grupy VAT muszą trwać nieprzerwanie przez okres, w jakim tytułowa grupa posiada status podatnika VAT. Warto odnotować, że de facto nie został ustanowiony maksymalny okres funkcjonowania grupy, a zatem powiązanie podmiotów może trwać dłużej niż 3 lata³⁰.

Istotną kwestią dla grupy VAT jest poprawnie sporządzona umowa o utworzeniu grupy VAT. Muszą się w niej znaleźć:

- 1) nazwa 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, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników;
- 5) wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata³¹.

Poza tym naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeśli nie są spełnione warunki zakwalifikowania grupy VAT jako podatnika.

Okres funkcjonowania grupy VAT może zostać przedłużony, jeśli zostanie zawarta nowa umowa o utworzeniu grupy VAT, którą przedstawiciel grupy VAT złoży do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania funkcjonującej już grupy VAT. Ponadto przedstawiciel grupy VAT musi zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego wszelkie zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru grupę VAT, która utraciła status podatnika. W chwili wykreślenia z rejestru grupy VAT naczelnik urzędu skarbowego reaktywuje rejestrację członka grupy VAT jako podatnika VAT ze statusem sprzed utworzenia grupy³². Trzeba też dodać, że utrata przez grupę VAT statusu podatnika determinuje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym doszło do utraty takiego statusu³³. W związku z tym ewentualna kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wykazana w deklaracji spowoduje, że taka kwota zostanie zwrócona przedstawicielowi grupy VAT bądź zostanie odliczona w rozliczeniu za kolejny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT³⁴. Oznacza to, że po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem³⁵.

Należy stwierdzić, że ustawodawcy zależało na tym, by efektem wdrożenia systemowego grupowego rozliczania VAT była możliwość traktowania podmiotów, które są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym, jako jednego podatnika VAT. Doskonałym tego przykładem może być kwestia dostawy oraz świadczenia usług wewnątrz grupy VAT³⁶. Otóż nie stanowią one w takim przypadku transakcji dla celów VAT³⁷. Innymi słowy – dostawa towarów lub świadczenie usług wewnątrz grupy nie są opodatkowane VAT. Czynności dokonywane przez członka grupy na rzecz innego członka tej samej grupy VAT nie są zatem odrębnym przedmiotem działalności. Co ważne, jeśli grupa VAT wykonuje jedynie czynności opodatkowane na rzecz podmiotów zewnętrznych, to przy odliczeniu podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług nie stosuje prewspółczynnika proporcji na mocy o art. 86 ust. 2a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.³⁸ Prawodawca wyjaśnił, że „rozwiązania w zakresie ustalania współczynnika proporcji w grupach VAT mają także walor ochronny dla budżetu państwa – pozwolą na wyeliminowanie ewentualnych nieprawidłowości w kalkulacji współczynnika proporcji w grupach VAT”³⁹.

4. OCZEKIWANIA PODMIOTÓW WEWNĄTRZ GRUPY VAT

W piśmiennictwie wskazuje się, że grupa VAT może być rozwiązaniem pozwalającym uzyskać efekty *win-win* w równym stopniu dla przedsiębiorców, jak i dla administracji. Ma być ważnym czynnikiem inwestycyjnym dla szeroko rozumianego sektora finansowego i outsourcingu⁴⁰. Niewątpliwie zatem oczekiwania wobec tytułowej grupy są dość wygórowane. Z pewnością do takich konkluzji przyczynia się choćby okoliczność, że każdy z podmiotów należących do grupy VAT, działający w jednym sektorze gospodarczym, pozwala ustalić proporcje na podstawie obrotu grupy VAT względem wybranych członków grupy. Warto bowiem zaznaczyć, że państwa UE mogą zezwolić podatnikom na określenie proporcji, według których następuje odliczenie podatku naliczonego, oddzielnie dla każdego sektora ich działalności⁴¹. Krajowy prawodawca przewidział, że proporcję odliczenia w grupie VAT przyjmuje się odrębnie dla każdego podmiotu ją tworzącego⁴².

Poza tym możliwości utworzenia grupy VAT na rynku krajowym zostały poszerzone o małe i średnie podmioty w przeciwieństwie do podatkowych grup kapitałowych, które są przeznaczone wyłącznie dla podmiotów dużych, będących spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością bądź spółkami akcyjnymi. Powyższe ograniczenie nie skłaniało podatników do tworzenia takich grup. Według stanu na dzień 1 sierpnia 2022 r. w Polsce funkcjonowało jedynie 55 podatkowych grup kapitałowych⁴³. Ustawodawca krajowy, kiedy wprowadzał analizowaną instytucję do porządku krajowego, wykazał się daleko posuniętą elastycznością w zakresie wyboru sposobu opodatkowania na gruncie CIT⁴⁴ i VAT. Jest to również o tyle istotne, że nie ograniczył grup VAT do poszczególnych branż⁴⁵.

Tego typu regulacja – stanowiąca, jak już powyżej wskazano, próbę uproszczenia systemu podatkowego – powoduje, że czynności dokonywane w ramach podmiotów powiązanych są obecnie rozliczane wspólnie. Oznacza to, że członkowie grupy VAT nie muszą już składać odrębnie JPK_VAT, który zawiera deklarację VAT i ewidencję. Z podmiotów po-

wiązanych zdjęto także chociażby warunek weryfikacji w wykazie podatników, jak również stosowanie mechanizmu podzielonej płatności do transakcji dokonywanych pomiędzy nimi. Członkowie takich grup nie są już zmuszeni do wystawiania faktur z właściwą adnotacją, co wiązało się z obowiązkiem wykorzystywania rachunków VAT do płatności między sobą. W konsekwencji istnieje mniejsze ryzyko sankcji podatkowych w tym obszarze. W istocie chodzi bowiem o zakończenie obowiązku fakturowania transakcji wewnątrz grupy, co ewidentnie utrudniało prowadzenie działalności gospodarczej.

Należy przy tym zauważyć, że kiedy podmioty kupują towar lub usługę od podmiotów powiązanych, mają prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z brakiem świadczeń dotychczas wykluczających takie odliczenie. Warto podkreślić, że do tej pory bank komercyjny pozyskujący usługę IT nie mógł odliczyć VAT z uwagi na wyłączne świadczenie zwolnionych z VAT usług finansowych⁴⁶. Dzięki grupie VAT możliwe jest zatem faktyczne zarządzanie podatkiem naliczonym, jak i ewentualnymi zwrotami tego podatku. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że to doprowadzi do ponoszenia wydatków jedynie w kwocie netto. Co warto podkreślić, podatek naliczony nie jest kosztem działalności w przypadku, kiedy nabywca towarów bądź usług nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych od podmiotów powiązanych lub to prawo jest ograniczone. W rezultacie należy wziąć także pod uwagę intensyfikację procesu planowania *cash flow*.

Jak wynika z przeprowadzonej analizy, jeśli podmiot dołączy do grupy VAT, która wykaże nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym, podatek ten wykazywany uprzednio jako VAT do zwrotu będzie niejako od razu brany pod uwagę w rozliczeniach takiej grupy. Uzyskany podatek naliczony przyspieszy zwrot VAT⁴⁷. To niewątpliwie zwiększy płynność finansową.

5. PODSUMOWANIE

Analiza zagadnienia pozwala na pozytywną weryfikację tezy postawionej na wstępie opracowania. Prawodawca założył, że za pośrednictwem grupy VAT stworzy niespotykaną dotąd w krajowym systemie podatkowym formę współdziałania do celów VAT. „Choć każdy członek grupy zachowuje swoją formę prawną to utworzeniu grupy do celów VAT nadaje się nadrzędne znaczenie (na gruncie ustawy o VAT⁴⁸) w stosunku do form prawnych przewidzianych np. w prawie cywilnym lub w prawie spółek”⁴⁹.

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że najistotniejszym efektem wdrożenia rozliczania VAT w ramach grupy podmiotów powiązanych pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym jest traktowanie ich jako jednego podatnika. W rezultacie nie jest możliwe utworzenie grupy VAT przez podmioty, które nie są ze sobą powiązane przynajmniej na jeden ze wskazanych powyżej sposobów. Warto też dodać, że jeden podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT⁵⁰, grupa VAT nie może być zaś członkiem innej grupy VAT⁵¹. Dzięki jednak ściśtemu powiązaniu usługi członków grupy VAT wciąż będą wykonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r., ale nie będą opodatkowane, na mocy bo-

wiem art. 8c ust. 1 tej ustawy czynności realizowane między podmiotami grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu. Jak trafnie zauważa Michał Malinowski, są czynnościami neutralnymi⁵². Grupę VAT należy zatem utożsamiać z neutralnością obrotów wewnątrz danej grupy.

Poza tym dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz członka grupy VAT przez podmiot do niej nienależący uważa się także za zrealizowane na rzecz grupy. To samo dotyczy dostawy towarów i świadczenia usług przez oddział ustanawiający grupę VAT na rzecz swojego miejsca siedziby działalności gospodarczej bądź swojego oddziału położonych poza terytorium kraju. W tym przypadku również uznaje się je za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który nie jest jej członkiem. Warto zarazem podkreślić, że dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału ustanawiającego grupę VAT przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej bądź jego oddział położone poza terytorium kraju uznaje się za wykonane na rzecz grupy VAT przez podmiot nienależący do takiej grupy. Dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz oddziału ustanawiającego grupę VAT, powstałą w innym państwie członkowskim UE, przez jego miejsce siedziby działalności gospodarczej bądź jego oddział położone na terytorium kraju uznaje się za dokonane na rzecz grupy VAT powstałej w innym państwie członkowskim przez podmiot nienależący do takiej grupy. Trzeba zatem wskazać, że dostawy towarów i świadczenie usług przez oddział ustanawiający grupę VAT utworzoną w innym państwie członkowskim UE na rzecz jego miejsca siedziby działalności gospodarczej albo jego oddziału położonych na terytorium kraju uważa się za świadczone przez grupę VAT utworzoną w innym państwie członkowskim na rzecz podmiotu niewchodzącego w skład tej grupy⁵³.

Ustawodawca dostrzegł potrzebę szerszego korzystania przez podatników z mechanizmów proinwestycyjnych w ramach prawa UE, dlatego wprowadził skuteczne narzędzie wzmacniające łańcuch dostaw. Słusznie zdecydowano w ten sposób pozbyć się faktur i typowej dokumentacji obrotu dla opisywanego modelu transakcji. Jest to szczególnie atrakcyjne dla podmiotów, które w ogóle nie odliczają VAT naliczonego bądź odliczają VAT naliczony w części. Czynności księgowych nie mają obowiązku także wykazywać w klasycznej ewidencji VAT. Nie oznacza to jednak, że podmioty tworzące grupę VAT nie muszą prowadzić w formie elektronicznej ewidencji czynności w związku z art. 8c ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁵⁴ Niemniej zmniejszono grupom VAT liczbę obowiązków administracyjnych.

Można zatem się przychylić do poglądu prezentowanego szeroko w piśmiennictwie, że grupy VAT mają fundamentalne znaczenie dla pobudzania gospodarki krajów UE⁵⁵. Można nawet zaryzykować stwierdzenie, że w dzisiejszej rzeczywistości gospodarczej kraje UE są niejako „zmuszone” do wprowadzenia tytułowej instytucji. W ten tylko sposób będzie możliwe jej transgraniczne uformowanie. Dziwi zatem fakt, że *de lege lata* nadal nie jest możliwe rozszerzenie grup VAT o grupy o charakterze międzynarodowym, choć istnieje możliwość utworzenia grupy VAT w Polsce z polskim oddziałem zagranicznego podatnika. Otóż art. 11 dyrektywy 2006/112/WE zakłada ograniczenie terytorialne, w którego ramach państwo członkowskie nie może wprowadzić regulacji pozwa-

lającej na dopuszczenie do grupy VAT podmiotów mających siedzibę w innym państwie członkowskim. *De lege ferenda* należałoby postulować zmianę w tym zakresie, tak by urzeczywistnić transgraniczne funkcjonowanie grup VAT.

Na zakończenie warto stwierdzić, że krajowe rozwiązania w pełni wpisują się w intencje prawodawcy unijnego, choć naturalnie warto byłoby rozważyć pewne zmiany. *De lege lata* obowiązujące regulacje nie przewidują sposobności podjęcia przez członków grupy VAT decyzji o rozwiązaniu przed upływem czasu, na jaki grupa została powołana. Poza tym *de lege ferenda* grupa VAT powinna mieć możliwość we wniosku o jej zarejestrowanie w charakterze podatnika VAT wskazania konkretnego dnia, w którym ma to nastąpić. Takie rozwiązanie pozwoliłoby członkom grupy VAT szczegółowo zaplanować działalność. Są to jednak zmiany natury stricte technicznej, które w żadnym razie nie zmieniają jednoznacznie pozytywnej oceny wdrożenia instytucji, która niewątpliwie przyczynia się do uproszczenia systemu podatkowego.

Przypisy

- Doktor nauk społecznych w dyscyplinie naukowej – nauki prawne, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Technologiczno-Humanistycznego im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, radca prawny. Stypendysta Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego za wybitne osiągnięcia.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954, s. 502-510.
- C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (aspekty prawne)*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7-8, s. 14.
- Art. 15a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dodany przez art. 14 pkt 4 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 ze zm., dalej: Polski Ład).
- Grupy VAT istnieją już w prawie 20 systemach podatkowych państw UE, zob. J. Samowski, P. Selera, *Grupa podatkowa – analiza prawno-porównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 48-55; A. Wesołowska, *Wewnątrzgrupowe rozliczenia w VAT na podstawie orzecznictwa TSUE*, LEX/el 2021; T. Kręski, *Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu*, LEX/el 2021.
- G.E. Zubeldia, *European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy*, „International VAT Monitor” 2020, t. 31, nr 4.
- B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 38-40. Zob. także: H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003, s. 22-29; *Podstawy ekonomii*, red. nauk. R. Milewski, Warszawa 2003, s. 424-430; B. Walczak, *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Szczecin 2003, s. 22.
- R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2010, s. 128.
- A. Mikrut, A. Poznańska, *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2009, nr 2 (13), t. 2, s. 227-229.
- S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin Polonia. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, s. 19.
- Por. B. Zbroińska, *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 11-12, s. 100.
- F. Grądalski, *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006, s. 213.
- J. Neneman, „Polski Ład” a dobry system podatkowy, Warszawa 2021, s. 6-7. Zob. także: K. Czubakowska, A. Grodzińska, *Ocena systemu*

- podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61 (2), s. 21-33.
- 17 MDR – ang. *mandatory disclosure rules*.
- 18 W. Modzelewski, *JPK_VAT z deklaracją po dwóch latach (JPK_V7M, JPK_V7K) – czas na zasadnicze zmiany*, https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/10/JPK_VAT-z-deklaracja-po-dwoch-latach.pdf, dostęp: 16.06.2023.
- 19 M. Goniszewski, *Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego na wspólnym rynku pracy Unii Europejskiej*, Gdańsk 2016, s. 34; R. Rosiński, dz. cyt., s. 128-134.
- 20 J. Nakonieczny, R. Nesterowicz, *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa podkarpackiego*, „Przedsiębiorczość – Edukacja” 2021, nr 17 (2), s. 12.
- 21 Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- 22 Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2186, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/9BB4048850585F73C125882C005FE607/%24File/2186-uzas.docx>, s. 2, dostęp: 7.07.2023.
- 23 J. Skwirowska, *Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 58, s. 493.
- 24 Zob. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 6, s. 40.
- 25 Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- 26 Np. wyroki TSUE: z dnia 17 września 2014 r. w sprawie C-7/13 Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket, EU:C:2014:2225, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:-62013CJ0007>, dostęp: 7.07.2023, dalej: wyrok w sprawie Skandia America; z dnia 16 lipca 2015 r. w sprawach połączonych C-108/14 i C-109/14 *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte v. Finanzamt Nordenham i Marenave Schifffahrts AG*, EU:C:2015:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0108>, dostęp: 7.07.2023.
- 27 Zob. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupa podatkowa...*, dz. cyt., s. 48-55.
- 28 A. Laskowska, P. Przydatek, *Grupa VAT – ocena wybranych aspektów polskiego rozwiązania z perspektywy orzecznictwa europejskiego i praktyki innych państw*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9, s. 38.
- 29 Taki mechanizm stosują Francja, Hiszpania, Rumunia i Włochy, które jednak w 2018 r. wprowadziły również klasyczną grupę VAT.
- 30 Możliwe jest przedłużenie okresu istnienia grupy VAT, o ile przedstawiciel grupy VAT złoży do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania istniejącej grupy VAT kolejną umowę zawartą między podmiotami istniejącej grupy VAT, w terminie 30 dni przed wygaśnięciem wcześniejszej umowy.
- 31 Art. 15a ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 32 M. Jaworska, *Grupy VAT – szanse, ale i zagrożenia*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 4, s. 13.
- 33 Art. 8d ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 34 Art. 8d ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 35 Art. 8d ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 36 Szerzej: T. Janicki, N. Kociak-Janicka, *Grupa VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 8, s. 11-12.
- 37 Zob. art. 8c ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 38 Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 maja 2022 r., 0111-KDIB3-1.4012.129.2022.2.ICZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/490172>, dostęp: 7.07.2023.
- 39 Uzasadnienie rządowego projektu 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, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, s. 185, dostęp: 7.07.2023.
- 40 J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT...*, dz. cyt., s. 40; PwC, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, Report to the European Commission*, 2 November 2006, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_managementsummary_en.pdf, dostęp: 17.06.2023.
- 41 Zob. art. 173 ust. 2 lit. a i b dyrektywy 2006/112/WE.
- 42 Zob. art. 90 ust. 10c ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 43 Ministerstwo Finansów, *Indywidualne dane podatników CIT*, <https://www.gov.pl/attachment/d5766fe0-1537-40c6-a564-a9277e4e9873>, dostęp: 17.06.2023.
- 44 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 45 Zob. M. Jaworska, dz. cyt., s. 11.
- 46 Por. J. Sarnowski, P. Selera, *Grupy VAT...*, dz. cyt., s. 41.
- 47 Szerzej: U. Mazurek, w: *Grupa VAT. Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład*, red. A. Holda, Warszawa 2022, s. 518-520.
- 48 Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.
- 49 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, dok. cyt., s. 179.
- 50 Art. 15a ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 51 Art. 15a ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 52 M. Malinowski, *Utworzenie grupy VAT nie obliuguje do stosowania prewspółczynnika*, LEX/el 2022.
- 53 Zob. wyrok w sprawie Skandia America.
- 54 Dotyczy to dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na rzecz innych członków tej grupy VAT.
- 55 Zob. G.E. Zubeldia, dz. cyt.; P. Suliga, *VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, s. 26-30.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
- Czubakowska K., Grodzińska A., *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa zachodniopomorskiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61 (2).
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Warszawa 2006.
- Goniszewski M., *Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego na wspólnym rynku pracy Unii Europejskiej*, Gdańsk 2016.
- Janicki T., Kociak-Janicka N., *Grupa VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 8.
- Jaworska M., *Grupy VAT – szanse, ale i zagrożenia*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 4.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce (aspekty prawne)*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7-8.
- Kręski T., *Zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu*, LEX/el 2021.
- Laskowska A., Przydatek P., *Grupa VAT – ocena wybranych aspektów polskiego rozwiązania z perspektywy orzecznictwa europejskiego i praktyki innych państw*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 9.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2003.
- Malinowski M., *Utworzenie grupy VAT nie obliuguje do stosowania prewspółczynnika*, LEX/el 2022.
- Mazurek U., w: *Grupa VAT. Zmiany w podatkach i księgowości 2022. Polski Ład*, red. A. Holda, Warszawa 2022.
- Mikrut A., Poznańska A., *Strategia podatkowa przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie” 2009, nr 2 (13), t. 2.
- Nakonieczny J., Nesterowicz R., *Ocena systemu podatkowego w opinii przedsiębiorców z województwa podkarpackiego*, „Przedsiębiorczość – Edukacja” 2021, nr 17 (2).
- Neneman J., *„Polski Ład” a dobry system podatkowy*, Warszawa 2021.
- Owsiak S., *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin Polonia. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1.
- Podstawy ekonomii*, red. nauk. R. Milewski, Warszawa 2003.
- PwC, *Study to Increase the Understanding of the Economic Effects of the VAT Exemption for Financial and Insurance Services, Report to the European Commission*, 2 November 2006, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/financial_services_study_managementsummary_en.pdf, dostęp: 17.06.2023.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Warszawa 2010.
- Sarnowski J., Selera P., *Grupa podatkowa – analiza prawnoporównawcza oraz koncepcje reformy polskiego prawa podatkowego (2). VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.

- Sarnowski J., Selera P., *Grupy VAT – nowe narzędzie wspierania inwestycji i rozwoju*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 6.
- Skwirowska J., *Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 58.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Warszawa 1954.
- Suliga P., *VAT-owska grupa podatkowa. Niemieckie doświadczenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8.
- Walczak B., *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, Szczecin 2003.
- Wesołowska A., *Wewnątrzgrupowe rozliczenia w VAT na podstawie orzecznictwa TSUE*, LEX/el 2021.
- Zbroińska B., *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2009, nr 11-12.
- Zubeldia G.E., *European Union – Unprecedented Times Call for Unprecedented Measures: VAT to the Rescue of the European Economy*, „International VAT Monitor” 2020, t. 31, nr 4.
- Źródła internetowe**
- Ministerstwo Finansów, *Indywidualne dane podatników CIT*, <https://www.gov.pl/attachment/d5766fe0-1537-40c6-a564-a9277e4e9873>, dostęp: 17.06.2023.
- Modzelewski W., *JPK_VAT z deklaracją po dwóch latach (JPK_V7M, JPK_V7K) – czas na zasadnicze zmiany*, https://isp-modzelewski.pl/wp-content/uploads/2022/10/JPK_VAT-z-deklaracja-po-dwoch-latach.pdf, dostęp: 16.06.2023.
- Akty prawne**
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1265.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.
- Ustawa 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 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok TSUE z dnia 16 lipca 2015 r. w sprawach połączonych C-108/14 i C-109/14 *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG i Finanzamt Hamburg-Mitte v. Finanzamt Nordenham i Marenave Schiffahrts AG*, EU:C:2015:496, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0108>, dostęp: 7.07.2023.
- Wyrok TSUE z dnia 17 września 2014 r. w sprawie C-7/13 *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige v. Skatteverket*, EU:C:2014:2225, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:62013CJ0007>, dostęp: 7.07.2023.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 maja 2022 r., 0111-KDIB3-1.4012.129.2022.2.ICZ, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/490172>, dostęp: 7.07.2023.
- Inne źródła**
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2186, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/9B-B4048850585F73C125882C005FE607/%24File/2186-uzas.docx>, dostęp: 7.07.2023.
- Uzasadnienie rządowego projektu 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, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/A8566521AD17EECE-C125874A006F1417/%24File/1532-uzas.docx>, dostęp: 7.07.2023.