

Łukasz Łebski, Wojciech Studnicki

Rozdział I. Podatkowa grupa kapitałowa

1. Wprowadzenie

Podatnikami określonymi w PDOPrU mogą być m.in. grupy spółek kapitałowych prawa handlowego, zwane podatkowymi grupami kapitałowymi. Mogą one być tworzone przez co najmniej dwie pozostające w związkach kapitałowych spółki kapitałowe prawa handlowego, które mają osobowość prawną.

W celu utworzenia PGK, która będzie podatnikiem w myśl PDOPrU, konieczne jest, aby grupę tworzyły wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne z siedzibą w Polsce. Przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą z tych spółek nie może być niższy niż 500 000 zł. Ponadto jedna ze spółek w grupie (spółka dominująca) musi posiadać bezpośredni, przynajmniej 75% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek (spółek zależnych). Umowa, na mocy której tworzy się PGK, musi być zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne w formie aktu notarialnego na okres co najmniej 3 lat podatkowych oraz musi zostać zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego. Dodatkowo, aby PGK mogła zostać uznana za podatnika według PDOPrU, konieczne jest, by osiągnęła za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2%.

W ramach PGK na poziomie spółki dominującej dochodzi do konsolidacji wyników podatkowych poszczególnych spółek tworzących grupę. Podatek dochodowy płacony jest od całości dochodu grupy przez spółkę dominującą, która składa również roczne rozliczenie podatkowe za wszystkie podmioty tworzące grupę. Tworzenie PGK może być zatem korzystne podatkowo w ramach grup kapitałowych, w skład których wchodzi zarówno spółki generujące dochody, jak i spółki wykazujące straty podatkowe.

2. Zmiana przepisów od 1.1.2018 r.

Od 1.1.2018 r., w wyniku wejścia w życie ZmPDoFizPrRyczałtU17, wprowadzono do PDoPrU szereg zmian m.in. w zakresie PGK. Mają one na celu uatrakcyjnienie i rozpozsechnienie tej instytucji prawnej. Zamiarem ustawodawcy było z jednej strony ograniczenie możliwości optymalizacji podatkowej, które do tej pory dawały PGK, a z drugiej strony złagodzenie warunków tworzenia i utrzymywania takich grup. Do najważniejszych zmian wprowadzonych przez ZmPDoFizPrRyczałtU17 należy zaliczyć:

- 1) obniżenie wymaganego poziomu przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek tworzących PGK z 1 000 000 zł do 500 000 zł;
- 2) zmniejszenie wymogu bezpośredniego 95% udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych do minimum 75%;
- 3) obniżenie wymaganego poziomu udziału dochodów w przychodach PGK z 3% na 2%;
- 4) skrócenie terminu na dokonanie zgłoszenia o utworzeniu PGK do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla spółki dominującej z 3 miesięcy do 45 dni przed rozpoczęciem przyjętego przez PGK roku podatkowego;
- 5) zniesienie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych przez spółki tworzące PGK (obowiązek jedynie w zakresie transakcji dokonywanych z podmiotami powiązаныmi niewchodzącymi w skład PGK);
- 6) konieczność dokonywania konsolidacji wyników poszczególnych spółek tworzących PGK w obrębie danego źródła przychodów (co wynika z innych zmian w zakresie PDoPrU);
- 7) wprowadzenie obowiązku reprezentacji PGK zawsze przez spółkę dominującą;
- 8) zakaz pomniejszania PGK o którąkolwiek ze spółek ją tworzących po dokonaniu rejestracji umowy podatkowej PGK (z wyjątkiem przejęcia spółki przez inną spółkę z PGK, przy czym takie połączenie nie może skutkować zmniejszeniem liczby spółek w PGK poniżej dwóch);
- 9) uznanie za naruszenie warunków funkcjonowania PGK zmniejszenia udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej poniżej wymaganego progu 75%;
- 10) wprowadzenie zasady, że naruszenie jakiegokolwiek warunku utworzenia oraz funkcjonowania PGK (poza warunkiem utrzymania 2% poziomu dochodowości) skutkuje utratą przez PGK statusu podatnika i obowiązkiem dokonania korekty rozliczeń za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata przez PGK statusu podatnika, oraz 2 lata podatkowe wstecz – przy założeniu, że PGK nie istniała w tym okresie. Jeżeli PGK funkcjonuje krócej niż 3 pełne lata podatkowe, korekta jest dokonywana za cały okres funkcjonowania PGK;
- 11) wprowadzenie obowiązku informowania przez spółkę dominującą urzędu skarbowego o zmianach w stanie faktycznym lub prawnym skutkujących naruszeniem warunków powstania i funkcjonowania PGK;
- 12) wydłużenie do 3 lat okresu karencji w zakresie możliwości przystąpienia do innej grupy przez podmioty wchodzące w skład PGK, która utraciła status podatnika.

Nowelizacja przepisów nie wprowadziła rewolucyjnych zmian w zakresie dotyczącym PGK. Ponadto wydaje się, że znowelizowane przepisy są w miarę jasne i nie nastrożają

podatnikom dużych trudności interpretacyjnych. Dlatego też nie wydano wielu interpretacji w tym zakresie. Poniżej prezentujemy najważniejsze z poruszanych zagadnień.

3. Sposób kalkulacji poziomu dochodów w przychodach

Podatkowa grupa kapitałowa musi spełnić warunek osiągnięcia za każdy rok podatkowy udziału dochodów w przychodach – w wysokości co najmniej 2% (art. 1a ust. 2 pkt 4 PDOPrU). Wątpliwość podatnika wzbudził sposób kalkulacji powyższego wskaźnika rentowności. W interpretacji indywidualnej z 11.6.2018 r. organ wskazał, jak prawidłowo dokonać obliczeń.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.6.2018 r., 0111-KDIB1-2.4010.101.2018.2.PH, Legalis

W celu właściwego obliczenia udziału dochodów w przychodach należy przede wszystkim ustalić dochód z danego źródła przychodów PGK zgodnie z zasadą, że dochodem PGK z danego źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę uzyskanych z danego źródła przychodów nad sumą strat poniesionych przez nie z tego źródła przychodów (art. 7a ust. 1 zd. 1 PDOPrU). Obliczenie powinno być dokonane w celu ustalenia dochodu z tzw. zysków kapitałowych oraz odrębnie w celu ustalenia dochodu z innych źródeł przychodów. W przypadku wystąpienia straty z danego źródła przychodów nie będzie ona uwzględniana w dalszych obliczeniach wskaźnika dochodowości (art. 7a ust. 1 zd. 2 PDOPrU).

Po dokonaniu ww. obliczeń należy zsumować dochód z zysków kapitałowych oraz dochód z innych źródeł przychodów. W przypadku wystąpienia straty z któregośkolwiek źródła przychodów straty tej nie uwzględnia się w sumie ogólnego dochodu, a podstawę opodatkowania (czyli sumę dochodów) w takim przypadku będzie stanowił tylko dochód z tego źródła, z którego osiągnięto dochód. W przypadku wystąpienia straty z obu źródeł z oczywistych względów (braku dochodu) PGK nie spełni warunku 2% poziomu dochodowości.

Ostatecznie w celu obliczenia wskaźnika, ustaloną w powyższy sposób sumę dochodów podatkowej grupy kapitałowej należy podzielić przez sumę jej przychodów, uzyskując w ten sposób procentowy udział dochodu podatkowej grupy kapitałowej w jej przychodach (art. 1a ust. 2 pkt 4 PDOPrU).

4. Skutki niezachowania wskaźnika dochodowości

Podatkowa grupa kapitałowa może stracić status podatnika PDOP z powodu zmiany stanu faktycznego lub stanu prawnego naruszającej możliwość uznania PGK za podatnika albo w przypadku nieosiągnięcia 2% poziomu udziału dochodów w przychodach. W takiej sytuacji naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy (art. 1 ust. 12a i art. 1a ust. 10 lub 12 PDOPrU).

W znowelizowanych przepisach ustawodawca uregulował skutki utraty przez PGK statusu podatnika PDOP. Spółki tworzące PGK są zobowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia utraty przez PGK statusu podatnika rozliczyć podatek dochodowy za okres:

- 1) od 2. roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez PGK statusu podatnika, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz
- 2) za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata przez PGK statusu podatnika,

– przy założeniu, że PGK w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda ze spółek wchodzących w skład PGK (art. 1a ust. 10a w zw. z art. 1a ust. 10 PDOPrU).

Jeżeli PGK funkcjonuje krócej niż 3 pełne lata podatkowe, spółki ją tworzące są zobowiązane do dokonania rozliczeń (przy założeniu, że PGK nie istniała) w stosunku do całego okresu funkcjonowania PGK (art. 1a ust. 10b PDOPrU).

W przypadku zaistnienia obowiązku dokonania korekty kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy wpłacone przez PGK zalicza się proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku. Jeżeli jednak należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub podatek wpłacony przez PGK, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę (art. 1a ust. 10c PDOPrU).

W tym kontekście wnioskodawca we wniosku o interpretację zadał pytanie, czy w przypadku utraty statusu podatnika przez PGK na skutek nieosiągnięcia w danym roku podatkowym 2% wskaźnika dochodowości, znajdują zastosowanie powyższe przepisy dotyczące obowiązku dokonania korekty wstecz (art. 1a ust. 10a–10c PDOPrU). W uzasadnieniu wnioskodawca stwierdził, że dokonanie wykładni przepisu art. 1a ust. 12 PDOPrU prowadzi do jednoznacznego wniosku, że zamiarem ustawodawcy nie było objęcie zakresem art. 1a ust. 10a–10c PDOPrU sytuacji, w której PGK utraciła status podatnika na skutek nieosiągnięcia w danym roku podatkowym udziału dochodów PGK w przychodach PGK w wysokości co najmniej 2%. Podniesiono, że uzależnienie obowiązku dokonania rozliczenia zaległego podatku wraz z odsetkami od poziomu dochodów, który stanowi czynnik w dużej mierze niezależny od podatnika i trudny do przewidzenia w dłuższej perspektywie, stanowiłoby naruszenie zasady bezpieczeństwa prawnego. Wnioskodawca dowodził, że podatnik, który – postępując zgodnie z prawem – podjął w przeszłości decyzję o utworzeniu lub przystąpieniu do PGK, której sytuacja finansowa uległa potem pogorszeniu w wyniku niezależnych okoliczności i doprowadziła do utraty statusu podatnika, nie powinien być zobowiązany do rozliczenia podatku na podstawie art. 1a ust. 10a–10c PDOPrU.

Stanowisko wnioskodawcy zostało potwierdzone w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 12.3.2018 r. (0111-KDIB1-2.4010.38.2018.1.AW, Legalis), w której organ wskazał, że w przypadku utraty statusu podatnika przez PGK, na skutek nieosiągnięcia w danym roku podatkowym wskaźnika dochodowości, nie ma konieczności dokonywania korekty rozliczeń wstecz.

5. Rozszerzanie lub pomniejszanie PGK

Po rejestracji umowa PGK nie może być rozszerzona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę, z wyjątkiem przejęcia spółki tworzącej PGK przez inną spółkę z tej PGK, chyba że połączenie spółek tworzących PGK prowadzi do zmniejszenia ich liczby poniżej 2 (art. 1a ust. 6 PDOPrU). W tym zakresie podatnik zadał pytanie, czy w sytuacji gdy nastąpi połączenie spółki tworzącej PGK ze spółką spoza PGK, w ramach którego spółka tworząca PGK będzie spółką przejmującą, PGK utraci status podatnika.

Wnioskodawca argumentował, że do utraty przez PGK statusu podatnika powinno dojść wyłącznie na skutek rozszerzenia PGK o inną spółkę, pomniejszenia PGK o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę w sposób inny niż przejęcie spółki tworzącej PGK przez inną spółkę z tej grupy albo przejęcia spółki tworzącej PGK przez inną spółkę z tej grupy, gdyby w wyniku połączenia liczba spółek tworzących PGK spadła poniżej 2 (art. 1a ust. 6 PDOPrU).

Wnioskodawca podkreślił, że transakcja połączenia przez przejęcie, w ramach której spółka tworząca PGK przejmuje spółkę spoza PGK, nie spełnia żadnej z ww. przesłanek. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 13.3.2018 r. uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.3.2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.37.2018.1.JKT, Legalis

Połączenie spółki tworzącej PGK ze spółką nienależącą do PGK, w ramach którego spółka tworząca PGK będzie spółką przejmującą, nie spowoduje utraty przez PGK statusu podatnika, o ile połączenie to nie naruszy warunków koniecznych do uzyskania i utrzymania przez PGK statusu podatnika, m.in. w zakresie formy prawnej spółek tworzących PGK (wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne), siedziby spółek tworzących PGK (tylko na terytorium RP) oraz wysokości przeciętnego kapitału zakładowego (nie niższy niż 500 000 zł).

6. Dokumentacja cen transferowych

Co do zasady do sporządzenia dokumentacji cen transferowych zobowiązani są podatnicy, którzy osiągnęli odpowiedni pułap przychodów lub kosztów oraz dokonali transakcji z podmiotem powiązaniem bądź z podmiotem mającym siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, a kwota dokonanej transakcji przekroczyła określone limity kwotowe.

W przypadku PGK od 1.1.2018 r. spółki ją tworzące nie są zobowiązane do sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK. Obowiązkowe pozostaje tworzenie dokumentacji cen transferowych w zakresie transakcji dokonywanych przez spółki wchodzące w skład PGK z innymi spółkami powiązanymi spoza PGK (art. 9a ust. 3e PDOPrU). W związku z tym do organów podatkowych wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym

zadano pytanie o obowiązek sporządzania dokumentacji w świetle przepisów obowiązujących od 1.1.2018 r. We wniosku odniesiono się do sytuacji, w której spółki tworzące PGK będą zawierać transakcje z podmiotami powiązanymi – zarówno spółkami tworzącymi PGK, jak i podmiotami powiązanymi spoza PGK. Wskazano, że poszczególne spółki tworzące PGK będą nabywać usługi o podobnym charakterze od tego samego podmiotu powiązanego, niewchodzącego w skład PGK. Z drugiej strony poszczególne spółki tworzące PGK mogą świadczyć usługi na rzecz tych samych odbiorców będących w stosunku do nich podmiotami powiązanymi, ale niewchodzącymi w skład PGK.

Wnioskodawca zauważył, że zgodnie z przepisami, podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów Rachunku, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:

- 1) dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 PDOPrU, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- 2) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 PDOPrU, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)

– są zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową” (art. 9a ust. 1 pkt 1 PDOPrU).

Wnioskodawca podkreślił, że obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej został wprost nałożony na podatników. W związku z tym, że podatnikiem na gruncie PDOPrU, począwszy od 1.1.2018 r., jest PGK, a nie poszczególne spółki ją tworzące, to właśnie PGK będzie podmiotem zobowiązanym do przygotowywania dokumentacji cen transferowych dotyczącej transakcji zawieranych przez spółki tworzące PGK, co znajduje potwierdzenie w odpowiedzi MF na interpelację poselską z 7.2.2018 r.

**Odpowiedź MF na interpelację poselską
z 7.2.2018 r., DCT.054.1.2018, Legalis**

Biorąc pod uwagę zarówno brzmienie art. 9a ust. 1 i 3e PDOPrU, jak i prawopodatkowy charakter konstrukcji PGK, uznać należy, że przy określaniu progów dotyczących sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych w analizowanym przypadku punktem odniesienia powinien być PGK jako podatnik, a nie poszczególne spółki należące do PGK.

Wnioskodawca argumentował, że przywołany art. 9a ust. 1 PDOPrU stosuje się odpowiednio do transakcji lub innych zdarzeń dokonywanych między spółkami tworzącymi PGK a niewchodzącymi w skład tej grupy podmiotami powiązanymi (art. 9a ust. 3e PDOPrU).

Ponadto wnioskodawca powołał się na uzasadnienie do projektu ZmPDFizPrRycałtU17, w którym stwierdzono, że: „Zmiana polegająca na dodaniu ust. 3e ma na celu wyłączenie obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład PGK. Zgodnie z treścią przepisu wynikający z ust. 1 art. 9a obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych stosować się będzie wyłącznie do transakcji lub innych zdarzeń dokonanych między spółkami tworzącymi podat-

kową grupę kapitałową [a] podmiotami powiązаныmi z tymi spółkami niewchodzącymi w skład takiej grupy”. Z kolei, odnosząc się do progów istotności dla obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych, wnioskodawca argumentował, że dla transakcji zawieranych przez poszczególne spółki tworzące PGK z podmiotami powiązаныmi niewchodzącymi w skład PGK powinny być one kalkulowane łącznie z perspektywy całej PGK, jako podmiotu konsolidującego wyniki osiągnięte przez spółki tworzące PGK. Konieczne zatem jest zsumowanie wartości przychodów lub kosztów w rozumieniu przepisów Rachunku poszczególnych spółek tworzących PGK.

Organ podatkowy potwierdził prawidłowość powyższego stanowiska w interpretacji indywidualnej z 22.2.2018 r. (0111-KDIB1-2.4010.37.2018.1.DP, Legalis). W tej samej interpretacji organ rozstrzygnął również kwestię tego, czy do utraty przez PGK statusu podatnika ze względu na stosowanie nierynkowych warunków dojdzie wyłącznie w sytuacji, gdy zawierana przez spółkę tworzącą PGK transakcja z podmiotem powiązаныm niewchodzącym w skład PGK objęta będzie obowiązkiem sporządzenia dokumentacji podatkowej przez PGK.

Jak stanowi art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b PDOPrU, po utworzeniu PGK spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a–c, a ponadto w przypadku dokonania transakcji, o których mowa w art. 9a ust. 1d PDOPrU, z podmiotami, o których mowa w art. 11 PDOPrU, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Z kolei w przypadku, gdy w okresie obowiązywania umowy PGK wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian jest dniem, w którym następuje utrata przez PGK statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego (art. 1a ust. 10 PDOPrU). Dzień wystąpienia tych zmian jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły PGK.

Wnioskodawca argumentował przy tym, że utrata statusu podatnika przez PGK nastąpi po łącznym spełnieniu następujących przesłanek:

- 1) spółka tworząca PGK zawarła transakcję z podmiotem powiązаныm w rozumieniu art. 11 PDOPrU, który nie jest członkiem PGK;
- 2) spółka tworząca PGK ustaliła lub narzuciła warunki w ramach tej transakcji różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane;
- 3) przekroczone zostały progi istotności skalkulowane zgodnie z art. 9a ust. 1d PDOPrU dla PGK w sposób kumulatywny.

Zatem, zdaniem wnioskodawcy, do utraty przez PGK statusu podatnika dojdzie wyłącznie w sytuacji, gdy zawierana przez spółkę tworzącą PGK transakcja z podmiotem powiązаныm niewchodzącym w skład PGK objęta będzie dla PGK obowiązkiem sporządzania dokumentacji podatkowej (art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b w zw. z art. 1a ust. 10 PDOPrU). Organ w cytowanej interpretacji indywidualnej potwierdził prawidłowość stanowiska wnioskodawcy.

Podstawa prawna:

- art. 1 ust. 12a, art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b, pkt 4, ust. 6, 10, 10a–10c i 12, art. 9a ust. 1, 1d i 3e, art. 11 ust. 1 i 4 PDOPrU.