

## IBPB-1-3/4510-468/15/AW - Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IBPB-1-3/4510-468/15/AW
Data	2015.12.23
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania
Istota interpretacji	zakresie określenia przychodu podatkowego w związku z transakcjami dokonywanymi pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową w przypadku jeżeli cena lub warunki ww. transakcji będą odbiegać od wartości rynkowej

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) oraz § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz.U. z 2015 r., poz. 643), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, działający w imieniu Ministra Finansów, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 24 września 2015 r. (data wpływu do tut. BKIP 30 września 2015 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia przychodu podatkowego w związku z transakcjami dokonywanymi pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową w przypadku jeżeli cena lub warunki ww. transakcji będą odbiegać od wartości rynkowej – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 30 września 2015 r. wpłynął do tut. BKIP wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia przychodu podatkowego w związku z transakcjami dokonywanymi pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową w przypadku jeżeli cena lub warunki ww. transakcji będą odbiegać od wartości rynkowej.

#### **We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:**

W dniu 29 września 2014 r. została utworzona zgodnie z art. 1a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: „updog”), Podatkowa Grupa Kapitałowa X („PGK X” lub „Wnioskodawca”), w której skład wchodzi następujące spółki: A Sp. z o.o., B S.A., C Sp. z o.o. oraz D Sp. z o.o. Spółką dominującą PGK jest B S.A. („Spółka Dominująca PGK”), która posiada minimum 95% udziałów w pozostałych spółkach tworzących PGK X („Spółki Zależne PGK”; dalej łącznie ze Spółką Dominującą PGK zwane „Spółki PGK”).

Umowa o utworzeniu PGK X została zawarta przez Spółki PGK w formie aktu notarialnego na okres 3 lat podatkowych. Spółka Dominująca PGK zgłosiła tę umowę do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję o rejestracji umowy o utworzeniu PGK X i nadał jej numer identyfikacji podatkowej.

Spółka Dominująca PGK jest spółką reprezentującą PGK X w zakresie obowiązków wynikających z updog oraz z przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; „Ordynacja podatkowa”) w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 updog. PGK X prowadzi działalność od dnia 1 stycznia 2015 r.

W okresie funkcjonowania PGK X i posiadania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, pomiędzy Spółkami PGK będzie dochodziło do różnych transakcji. W związku z realizacją ww. transakcji Spółka Dominująca PGK i Spółki Zależne PGK zamierzają zaniechać badania warunków tych transakcji pod kątem ich rynkowości. Zatem, nie można wykluczyć, że w niektórych przypadkach warunki poszczególnych transakcji (w tym dotyczące wynagrodzenia) we wzajemnych rozliczeniach pomiędzy Spółkami PGK będą odbiegać od warunków rynkowych.

Jednocześnie, w relacjach pomiędzy innymi podmiotami (powiązаныmi i niepowiązаныmi), niewchodzącymi w skład PGK X, Spółka Dominująca PGK i Spółki Zależne PGK stosują i nadal będą stosować zasady rynkowe.

W stosunku do Spółki Dominującej PGK lub Spółek Zależnych PGK nie została wydana na podstawie art. 20a Ordynacji podatkowej, decyzja o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy Spółką Dominującą PGK a Spółkami Zależnymi PGK oraz pomiędzy Spółkami Zależnymi PGK.

**W związku z powyższym zadano następujące pytanie:**

Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że w związku z realizacją transakcji przez Spółki PGK (w ramach PGK X posiadającej status podatnika podatku dochodowego), PGK X powinna wykazać jako dochód/przychód podatkowy wyłącznie cenę transakcyjną, ustaloną przez Spółki PGK dokonujące ww. transakcji... W szczególności - czy PGK X powinna rozpoznać jakiegokolwiek inny dochód/przychód podatkowy, jeżeli ww. cena lub warunki transakcji odbiegałyby od wartości rynkowej...

Zdaniem Wnioskodawcy, w związku z realizacją transakcji przez Spółki PGK (w ramach PGK X posiadającej status podatnika podatku dochodowego), PGK X powinna wykazać jako dochód/ przychód podatkowy wyłącznie cenę transakcyjną, ustaloną przez Spółki PGK dokonujące ww. transakcji. W szczególności – PGK X nie powinna rozpoznać jakiegokolwiek innego dochodu/przychodu podatkowego, jeżeli ww. cena lub warunki transakcji odbiegałyby od wartości rynkowej.

Zasady ustalania przychodu podatkowego przez podatników zostały przez ustawodawcę szczegółowo określone w art. 12 updop. Co do zasady, przychodem podatkowym podatnika dokonującego transakcji jest cena określona przez strony transakcji (cena transakcyjna).

Powyższa zasada ustalania przychodu podatkowego przez podatników jest korygowana przez regulacje obligujące podatników do stosowania cen/warunków rynkowych realizowanych transakcji. W związku z powyższym, w przypadku transakcji realizowanych przez podmioty będące odrębnymi podatnikami, ustawodawca wprowadził komplementarne regulacje statuujące obowiązek realizacji transakcji na warunkach rynkowych - m.in. art. 11, art. 14 oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 5a updop.

Każda z ww. regulacji dotyczy w istocie jednej kwestii - tj. obliguje podatników do określania dochodu/przychodu podatkowego z tytułu dokonywanych transakcji - w kwocie odpowiadającej warunkom rynkowym.

Zdaniem Wnioskodawcy, mając na uwadze szczególny status podatkowej grupy podatkowej, przyznany przez ustawodawcę ww. normy (tj. art. 11, art. 14 oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 5a updop), nie znajdują zastosowania w przypadku transakcji/zdarzeń realizowanych pomiędzy podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Powyższa konstatacja wynika m.in. z następujących faktów:

- Ustawodawca wprowadził jednoznaczną zasadę, że przepisy art. 11 ust. 1-4 updop nie mają zastosowania „w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową” (art. 11 ust. 8 pkt 1 updop).

- Mając na uwadze literalne brzmienie ww. regulacji, fakt ustalenia pomiędzy podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową ceny transakcyjnej poniżej lub powyżej wartości rynkowej dla dokonywanych transakcji - przykładowo w sytuacji, gdy cena ustalona w transakcjach będzie oparta na bieżącej wartości księgowej określonych składników majątkowych - nie powoduje konieczności „sztucznego” określania dochodu/przychodu podatkowego dla podatkowej grupy kapitałowej. W takim bowiem przypadku, przychód/dochód podatkowy będzie nadal stanowiło wynagrodzenie transakcyjne ustalone przez strony. W takich sytuacjach nie ma zatem potrzeby odnoszenia warunków ww. transakcji do warunków rynkowych.
- Wyłączenie obowiązku stosowania cen rynkowych w przypadku transakcji realizowanych pomiędzy podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (zawarte przez ustawodawcę w art. 11 ust. 8 pkt 1 updop) jest wyłączeniem pełnym. Tym samym, ustawodawca zaakceptował wprost sytuację, że przychód/dochód podatkowy realizowany w takich transakcjach jest zawsze rozpoznawany w wysokości ceny transakcyjnej, która może odbiegać od warunków rynkowych. W rezultacie, normy art. 14 oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 5a updop - które razem z normami art. 11 updop, wprowadzają obowiązek określania przez podatników przychodu/dochodu podatkowego w odniesieniu do cen rynkowych - także automatycznie nie znajdują zastosowania do transakcji realizowanych w ramach podatkowej grupy kapitałowej.
- Za prawidłowością powyższego stanowiska przemawiają także względy celowościowe. Gdyby bowiem przyjąć, że do transakcji realizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową ma zastosowanie norma art. 14 updop oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 5a updop, to wyłączenie zawarte w art. 11 ust. 8 pkt 1 updop stanowiłoby typowy przykład ius superfluum (przepis zbędny/pusty). Taka sytuacja jest zaś nie do zaakceptowania, biorąc pod uwagę koncepcję racjonalnego ustawodawcy.
- Ponadto, bezpośrednią konsekwencją działalności w ramach podatkowej grupy kapitałowej jest traktowanie spółek wchodzących w skład takiej grupy jako posiadających jedną i tą samą osobowość prawnopodatkową. W rezultacie, wszelkie rozliczenia dokonywane w ramach podatkowej grupy kapitałowej - tj. pomiędzy spółkami tworzącymi tą samą podatkową grupę kapitałową, powinny być neutralne podatkowo. Innymi słowy, skutek podatkowy (przychód) określonej transakcji rozpoznawany przez jedną ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową jest neutralizowany wartościowo przez odpowiednie ujęcie (koszt) tej samej transakcji przez inną spółkę należącą do tej samej grupy, będącą stroną tej samej transakcji. Na taką też konstrukcję i sposób rozliczania dla celów podatkowych czynności dokonanych w ramach podatkowej grupy kapitałowej wskazuje wola ustawodawcy, który w art. 7a updop wprowadził zasadę, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlega skumulowany dochód osiągnięty przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową. W efekcie, kwestia określenia „sztucznego” dochodu/przychodu podatkowego jest bezprzedmiotowa w przypadku transakcji realizowanych wewnątrz podatkowej grupy kapitałowej.

Mając na uwadze ww. zasadę dotyczącą ustalania dochodu podatkowego/straty podatkowej/zobowiązania podatkowego w podatkowej grupie kapitałowej, należy podkreślić, że:

- cena transakcyjna ustalona w wysokości niższej od ceny rynkowej oznacza jednocześnie niższy przychód podatkowy u jednej strony transakcji oraz niższy koszt podatkowy u drugiej strony, zaś
- cena transakcyjna ustalona w wysokości wyższej od ceny rynkowej oznacza jednocześnie wyższy przychód podatkowy u jednej strony transakcji i wyższy koszt podatkowy u drugiej strony.

W rezultacie, per saldo, transakcje zrealizowane w ramach podatkowej grupy kapitałowej powinny być neutralne dla podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji, na skutek realizacji transakcji pomiędzy podmiotami tworzącymi podatkową grupę kapitałową nie powinno dojść do zaniżenia podstawy opodatkowania i tym samym - do powstania zaległości podatkowej.

Mając na uwadze powyższe, ustalając przychód/dochód podatkowy z transakcji zrealizowanych pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową w wysokości ceny transakcyjnej, w szczególności - nie ma potrzeby dokonywania dodatkowego doszacowania przez podmioty wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej, ani przez samą podatkową grupę kapitałową, dodatkowego przychodu/dochodu podatkowego, wynikającego z analizy rynkowości danej transakcji. Doszacowanie to byłoby zaś konieczne, gdyby transakcje te zostały zrealizowane przez podmioty będące odrębnymi podatnikami - nietworzące podatkowej grupy kapitałowej.

Powyższy wniosek znajduje potwierdzenie w licznych wyrokach sądów administracyjnych, przykładowo:

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 28 stycznia 2014 r. (sygn. akt: I SA/Łd 1259/13), gdzie czytamy: (...) w celu określenia podstawy opodatkowania, transakcje realizowane w ramach PGK winny pozostać neutralne. Cena związana z tego rodzaju transakcjami pozostaje wobec tego bez „znaczenia dla końcowego ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego PGK w podatku, dochodowym od osób prawnych (...). Zdaniem Sądu bez sankcji podatkowych spółki tworzące PGK mogą między sobą stosować wewnętrzne ceny rozliczeniowe, odbiegające od cen rynkowych.;
- w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 stycznia 2012 r. (sygn. akt: II FSK 2068/10), w którym orzeczono, że: Stwierdzenie istnienia powiązań kapitałowych i osobowych pomiędzy stronami transakcji, o których mowa w art. 11 u.p.d.o.p. wyklucza zatem zastosowanie procedury wynikającej z art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. – z pominięciem zastosowania lub przynajmniej rozważenia możliwości zastosowania, instrumentów przewidzianych w art. 11 u.p.d.o.p. W konsekwencji nie do przyjęcia jest takie stanowisko Sądu I instancji, w myśl którego uznał on istnienie powiązań, o których mowa w art. 11 u.p.d.o.p., a równocześnie ocenił zastosowanie procedury, określonej w art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p.;
- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 24 lutego 2009 r. (sygn. akt: I SA/Kr 1191/08), zgodnie z którym: Przepis art. 11 został zamieszczony w rozdziale I zatytułowanym „podmiot i przedmiot opodatkowania”. Następuje on po art. 10 określającym pojęcie dochodu i zgodnie z logiczną konstrukcją ustawy stanowi jego uzupełnienie poprzez wskazanie sposobu ustalenia dochodu ukrytego przez podatnika i środków dowodowych umożliwiających jego ujawnienie. (...)
- Usytuowanie powyższego przepisu, jak również jego konstrukcja posługująca się kategorycznymi stwierdzeniami (jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty - dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań), w ocenie Sądu, wyklucza w przypadku podmiotów powiązanych zastosowanie „od początku” tj. w pierwszej kolejności procedury z art. 14 u.p.d.o.p. z pominięciem zastosowania lub przynajmniej rozważenia możliwości zastosowania instrumentów przewidzianych w art. 11 u.p.d.o.p.;

oraz w licznych stanowiskach organów podatkowych, przykładowo:

- w interpretacji indywidualnej z 16 maja 2014 r. (sygn. IPPB5/423-312/14-2/RS), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że: (...) niezależnie od poziomu cen, które będą stosowane

przez członków Podatkowej Grupy Kapitałowej w transakcjach jakie będą dokonywały pomiędzy sobą, nie będą one podlegały - weryfikacji i szacowaniu przez organy podatkowe dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji, ustawodawca umożliwił podmiotom tworzącym Podatkową Grupę Kapitałową, stosowanie w rozliczeniach dokonywanych między sobą, cen odbiegających od cen rynkowych.

- w interpretacji indywidualnej z 21 stycznia 2013 r. (sygn. IPPB5/423-312/14-2/RS), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy zajął stanowisko, że: W konsekwencji, konstrukcja art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. wskazanie dodatkowej cechy podmiotów objętych hipotecznością normy tego przepisu (wystąpienie powiązań pomiędzy podatnikami, w tym powiązań kapitałowych, majątkowych czy rodzinnych) wyklucza zastosowanie art. 14 cyt. ustawy w przypadku transakcji dokonanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w podatkowej grupie kapitałowej. Analogiczne skutki wywoływać będzie konstrukcja art. 11 ust. 8 tej ustawy. W związku z powyższym, niezależnie od poziomu cen stosowanych przez członków podatkowej grupy kapitałowej, nie podlegają one weryfikacji i szacowaniu przez organy podatkowe dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji, ustawodawca umożliwił podmiotom tworzącym podatkową grupę kapitałową, stosowanie w rozliczeniach dokonywanych między sobą, cen odbiegających od cen rynkowych.

Konkludując, zdaniem Wnioskodawcy, w związku z realizacją transakcji przez Spółki PGK (w ramach PGK X posiadającej status podatnika podatku dochodowego), PGK X powinna wykazać jako dochód/przychód podatkowy wyłącznie cenę transakcyjną, ustaloną przez Spółki PGK dokonujące ww. transakcji. W szczególności – PGK X nie powinna rozpoznać jakiegokolwiek innego dochodu/przychodu podatkowego, jeżeli ww. cena lub warunki transakcji odbiegałyby od wartości rynkowej.

#### **Na tle przedstawionego zdarzenia przyszłego stwierdzam co następuje:**

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm., dalej: „updop”), w art. 1a szczegółowo określa, że podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „podatkowymi grupami kapitałowymi”.

Przepis art. 1a updop, zawiera regulacje w zakresie warunków jakie muszą zostać spełnione, aby grupa mogła być uznana za podatkową grupę kapitałową, warunków jakie spełniać powinna umowa podatkowej grupy kapitałowej, zasad i trybu zgłaszania tej umowy naczelnikowi urzędu skarbowego oraz sposobu rejestracji umowy jak i zgłaszania zmian w umowie i możliwych skutków tych zmian oraz kwestie związane ze sposobem rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych, w tym zaliczek na ten podatek oraz zasad ustalania odpowiedzialności za zobowiązania podatkowej grupy kapitałowej z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy. W treści powołanego przepisu nie zostały zawarte żadne, ogólne czy też szczególne zasady ustalania przychodów, kosztów uzyskania przychodów jak i dochodów znamienne, typowe czy też charakterystyczne dla spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Przepisy updop, nie określają definicji przychodów, zawierają jedynie przykładowy wykaz zdarzeń uznanych przez ustawodawcę za przychody w rozumieniu tej ustawy. Katalog tych zdarzeń został między innymi wymieniony w art. 12 ust. 1 updop. Co do zasady, przychodem podatkowym podatnika dokonującego transakcji jest cena określona przez strony transakcji (cena transakcyjna). W wyżej wymienionej ustawie wprowadzone zostały również regulacje obligujące podatników do stosowania w realizowanych transakcjach cen (warunków) rynkowych.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 updop, przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Art. 12 ust. 5 updop, stanowi natomiast, że wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Z kolei z art. 12 ust. 5a updop, wynika, że wartością rzeczy lub praw częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w ust. 5, a odpłatnością ponoszona przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 updop, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

W myśl art. 14 ust. 2 updop, wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Natomiast, zgodnie z art. 14 ust. 3 tej ustawy, jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. Natomiast w razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy może oszacować wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych.

W świetle art. 7a ust. 1 updop, w podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest osiągnięty w roku podatkowym dochód stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat. Jeżeli za rok podatkowy suma strat przekracza sumę dochodów spółek, różnica stanowi stratę podatkowej grupy kapitałowej. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 1-3.

W myśl art. 7a ust. 2 updop, straty, o której mowa w ust. 1, poniesionej przez podatkową grupę kapitałową nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy lub po utracie statusu podatkowej grupy kapitałowej, z przyczyn określonych w art. 1a ust. 10. Stosownie do postanowień art. 7a ust. 3 updop, z dochodu podatkowej grupy kapitałowej nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy. Z treści tego przepisu wynika, że każda ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej podlega przepisom updop. Wszystkie elementy składowe dochodu służące obliczaniu wysokości podatku określa się najpierw na poziomie poszczególnych, wchodzących w skład grupy spółek, a następnie tak ustalone dochody lub straty sumuje się na poziomie całej podatkowej grupy kapitałowej,

przy czym przepis ten nie dzieli przychodu, dochodu, kosztów uzyskania przychodów na zewnętrzne i wewnętrzne.

Ustawodawca w sposób wyraźny i wyczerpujący wskazał w updop regulacje, które nie mają zastosowania do ustalania dochodów spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej; są to przepisy dotyczące cen transferowych (art. 11 ust. 8 updop) oraz przepis art. 16 ust. 1 pkt 14 updop. Skoro ustawodawca uznał, że tylko określonych, jednoznacznie wskazanych przepisów nie stosuje się do ustalania dochodów podatkowej grupy kapitałowej, przy jednoczesnym założeniu, że każda ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej podlega przepisom updop (art. 7a updop), to przepisy art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. art. 12 ust. 5a oraz art. 14 updop, stosuje się dla ustalania dochodu poszczególnych spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Podsumowując, za nieprawidłowe należy uznać stanowisko Wnioskodawcy zgodnie z którym - w związku z realizacją transakcji przez Spółki PGK (w ramach PGK X posiadającej status podatnika podatku dochodowego), PGK X powinna wykazać jako dochód/przychód podatkowy wyłącznie cenę transakcyjną, ustaloną przez Spółki PGK dokonujące ww. transakcji, a zatem, zastosowania w omawianej sprawie nie znajdują przepisy art. 11, art. 14, art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. art. 12 ust. 5a updop. Jak wyjaśniono powyżej ze wskazanych przez Wnioskodawcę przepisów zastosowania w omawianej sprawie nie znajdzie jedynie art. 11 z uwagi na wyłączenie zawarte w ust. 8 tego przepisu. Pozostałe wskazane przez Wnioskodawcę przepisy nie zawierają zastrzeżenia, że nie mają zastosowania do podatkowych grup kapitałowych.

Stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.