

## IPPB5/4510-1168/15-5/MR - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/4510-1168/15-5/MR
Data	2016.02.17
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody --> Przychody Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Powiązania gospodarcze, rodzinne, kapitałowe Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Podatkowe grupy kapitałowe Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przedmiot i podmiot opodatkowania --> Przedmiot opodatkowania
Istota interpretacji	Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że w związku z realizacją transakcji przez spółki wchodzące w skład PGK (w ramach PGK posiadającej status podatnika podatku dochodowego), PGK powinna wykazać jako przychód podatkowy wyłącznie cenę transakcyjną, ustaloną przez spółki wchodzące w skład PGK dokonujące ww. transakcji? W szczególności - czy PGK powinna rozpoznać jakkolwiek inny dochód / przychód podatkowy, jeżeli ww. cena lub warunki transakcji odbiegałyby od wartości rynkowej?

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm) oraz § 4 pkt 4 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 Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko - przedstawione we wniosku z dnia 9 grudnia 2015 r. (data wpływu 14 grudnia 2015 r.) uzupełnione pismem z dnia 2 lutego 2016 r. (data wpływu 2 lutego 2016 r.) oraz pismem z dnia 3 lutego 2016 r. (data wpływu 4 lutego 2016 r.) uzupełniającymi braki formalne na wezwanie Nr IPPB5/4510-1168/15-2/MR z dnia 28 stycznia 2016 r. (data nadania 29 stycznia 2016 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową - **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 14 grudnia 2015 r. został złożony ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową.

#### **We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.**

H. sp. z o.o. (H.) oraz inne spółki z grupy kapitałowej H. (Grupa H.), tj.: Grupa P. S.A., I. sp. z o.o. oraz F. sp. z o.o. utworzyły Podatkową Grupę Kapitałową H. (dalej: Wnioskodawca, PGK) w rozumieniu art. 1a UPDOP na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego (dalej: umowa PGK), która została zarejestrowana przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W związku z zawarciem i rejestracją umowy PGK:

- a. PGK będzie funkcjonowała w okresie trzech kolejnych lat podatkowych od 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2018 r. włącznie albo do dnia utraty statusu podatnika przez PGK, jeżeli nastąpi to przed dniem 31 grudnia 2018 r.;
- b. pierwszy rok podatkowy PGK rozpocznie się w dniu 1 stycznia 2016 r.;
- c. w ramach PGK:
  - H. jest spółką dominującą (dalej: Spółka Dominująca) w rozumieniu art. 1a ust. 2 pkt 1) lit. b) u.p.d.o.p. oraz została wyznaczona jako spółka reprezentująca PGK w zakresie obowiązków wynikających z UPDOP i z Ordynacji podatkowej w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 UPDOP;
  - Grupa P. S.A., I. sp. z o.o. oraz F. sp. z o.o. są spółkami zależnymi (dalej razem jako: Spółki Zależne) w rozumieniu art. 1a ust. 2 pkt 1) lit. b) UPDOP

Grupa P. S.A., I. sp. z o.o. oraz F. sp. z o.o. są spółkami zależnymi (dalej razem jako: Spółki Zależne) w rozumieniu art. 1a ust. 2 pkt 1) lit. b) UPDOP

Spółka Dominująca posiada bezpośrednio co najmniej 95% udziałów w Spółkach Zależnych.

W okresie funkcjonowania PGK i posiadania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, pomiędzy Spółkami Zależnymi oraz pomiędzy Spółkami Zależnymi i Spółką Dominującą mogą być zawierane różnego rodzaju transakcje.

W związku z realizacją ww. transakcji Spółka Dominująca i Spółki Zależne 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.

Należy przy tym wskazać, że:

- w relacjach pomiędzy innymi podmiotami (powiązanymi i niepowiązanymi), niewchodzącymi w skład PGK, Spółka Dominująca i Spółki Zależne stosują i nadal będą stosować zasady rynkowe;
- w stosunku do Spółki Dominującej lub Spółek Zależnych nie została wydana na podstawie art. 20a Ordynacji podatkowej decyzja o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy Spółką Dominującą a Spółkami Zależnymi oraz pomiędzy Spółkami Zależnymi.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

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

1. Zasady ustalania przychodu podatkowego przez podatników zostały przez ustawodawcę szczegółowo określone w art. 12 UPDOP (Dz. U. z 2014 r., poz. 851 z późn. zm.; dalej: 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 statujące 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.

2. Zdaniem Wnioskodawcy - mając na uwadze szczególny status podatkowej grupy kapitałowej, 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 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 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. 5 a 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, iż 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 prawną - podatkową. 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, iż:

- 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 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 mogłoby być zaś konieczne, gdyby transakcje te zostały zrealizowane przez podmioty będące odrębnymi podatnikami - nietworzące podatkowej grupy kapitałowej.

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

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 24 czerwca 2014 r. (sygn. akt: I SA/Kr 749/15), w którym stwierdzono, że: „Jak podkreśla się w judykaturze, art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi *lex specialis* względem art. 14 tej ustawy, co oznacza, że stwierdzenie istnienia powiązań kapitałowych i osobowych pomiędzy stronami transakcji, o których mowa w art. 11 wyklucza zastosowanie procedury wynikającej z art. 14 ust. 3 wskazanej ustawy (tak: wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 2068/10 i przywołane tam orzecznictwo).”

- w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 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 dnia 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 Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2010 r. (sygn. akt: II FSK 1128/09), zgodnie z którym: „Skoro bowiem norma z art. 11 u.p.d.o.p. określa dodatkową cechę podmiotów objętych hipotezą te same normy względem hipotezy normy z art. 14 u.p.d.o.p., to relacja pomiędzy tymi normami prawnymi jest relacją „szczególności” do „ogólności”, czyli relacją wyjątku. Reasumując zatem powyższe rozważania, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że art. 11 u.p.d.o.p. jest *lex specialis* względem art. 14 te same ustawy. Rozpoznając sprawę, której stan faktyczny wypełnia przesłanki art. 11 u.p.d.o.p., co prowadzi jednocześnie do wypełnienia przesłanek art. 14 u.p.d.o.p., podmioty stosujące prawo muszą mieć na względzie, że kolizję powyższych przepisów, w zakresie wskazania prawidłowej metody oszacowania wartości zbytej rzeczy lub prawa majątkowego, należy rozwiązać przy pomocy reguły kolizyjnej *lex specialis derogat legi generali*.”; oraz w licznych stanowiskach organów podatkowych, przykładowo:
- w interpretacji indywidualnej z dnia 27 marca 2015 r. (sygn. IPPB5/4510-20/15-2/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 dnia 22 lipca 2014 r. (sygn. IPPB5/423-453/14-3/RS), w której Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że: „(...) niezależnie od poziomu cen, które będą stosowane przez członków Podatkowej Grupy Kapitałowej, w tym w stosunku do darowizn środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży przez Spółkę Zależną wchodzącą w skład PGK aktywów o znacznej wartości na rzecz podmiotu spoza PGK, 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 dnia 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.”.

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

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.**

Zgodnie z art. 11 ust. 1-4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli:

1. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
2. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
3. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

- i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały - dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

W myśl art. 11 ust. 4 cyt. ustawy przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1. podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
2. ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Należy zauważyć, iż jednocześnie ustawa przewiduje wyjątek od powyższej zasady ogólnej. Zgodnie z art. 11 ust. 8 pkt 1 powołanej ustawy, przepisów art. 11 ust. 4 nie stosuje się do świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 ww. ustawy, 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.

Ustawodawca, wprowadzając zasadę, że przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych jest wartość określona przez strony w umowie jako cena zbycia (art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze), wyposaża organy podatkowe w uprawnienie przeprowadzenia szczególnej, ściśle określonej procedury w przypadku, gdy cena sprzedaży zostanie ustalona w wysokości znacznie odbiegającej od wartości rynkowej zbywanych rzeczy lub praw majątkowych. Powołane przepisy są instrumentem służącym badaniu, czy czynności cywilnoprawne dokonywane przez podatników nie stanowią działań zmierzających do całkowitego lub częściowego uchylania się od opodatkowania i zapobieganiu takim skutkom realizowanych przez podatników działań. Odpowiednie zastosowanie przepisu oznaczać może zarówno stosowanie go bezpośrednio bądź z modyfikacjami uwzględniającymi specyfikę sytuacji/zdarzenia/institucji, do której mają mieć odpowiednie zastosowanie. Przepis stosowany odpowiednio nie może bowiem burzyć konstrukcji prawnej, zastosowanej w przepisach regulujących daną instytucję. Istotą przedmiotowego odesłania jest jedynie wskazanie uprawnienia organów podatkowych do odpowiedniego przeprowadzenia procedury określonej w art. 14 ust. 1 zdanie drugie, ust. 2 i ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w odniesieniu do wykazywanych przez podatników przychodów z transakcji.

Podkreślenia wymaga, iż co prawda zakres podmiotowy i przedmiotowy wskazanych przepisów częściowo się pokrywa, niemniej jednak, podczas gdy art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odnosi się do wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych, to art. 11 cyt. ustawy dotyczy węższego zbioru, wyodrębnionego spośród ogółu tychże podatników. Mianowicie, art. 11 odnosi się do tych podatników, którym można przypisać dodatkową cechę powiązania, w szczególności pod względem kapitałowym, majątkowym czy personalnym. Podobną relację zawarto w art. 11 ust. 8 pkt 1 tej ustawy, który wprowadza jeszcze jedną dodatkową cechę szczególną (oprócz powiązania), a mianowicie odnosi się do podmiotów tworzących Podatkową Grupę Kapitałową. Tym samym opisana powyżej relacja pomiędzy art. 11, a art. 14 ustawy charakterystyczna jest dla znanej w doktrynie prawa konstrukcji przepisów szczególnych i przepisów ogólnych.

W konsekwencji należy stwierdzić, iż skoro art. 11 cyt. ustawy wskazuje dodatkową cechę podmiotów objętych hipotezą normy tego przepisu (tj. cechę „powiązania”) względem hipotezy normy art. 14, to relacja pomiędzy tymi przepisami jest relacją przepisu szczególnego – *lex specialis* (art. 11), do przepisu ogólnego - *lex generalis* (art. 14). Tym samym, w przypadku wypełnienia przesłanek powyższych przepisów, kolizję powyższych przepisów należy rozwiązać przy pomocy reguły kolizyjnej *lex specialis derogat legi generali*. Innymi słowy, gdy dochodzi do wykazania istnienia dodatkowej cechy powiązań, o których mowa w art. 11 ustawy, wówczas dany stan faktyczny należy ocenić wyłącznie w świetle postanowień art. 11 cyt. ustawy, nie zaś art. 14.

Podkreślenia wymaga, iż podobne relacje jak między przepisami szczególnymi i ogólnymi zachodzą między art. 11 ust. 1-4, a art. 11 ust. 8 pkt 1 cyt. ustawy. Mianowicie, art. 11 ust. 8 pkt 1, poprzez wprowadzenie dodatkowej cechy szczególnej będzie stanowił *lex specialis* względem zasady ogólnej wyrażonej w art. 11 ust. 1-4.

W konsekwencji, konstrukcja art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. wskazanie dodatkowej cechy podmiotów objętych hipotezą 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 pkt 1 tej ustawy.

Ratio legis tych unormowań należy upatrywać w sposobie ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu w podatkowych grupach kapitałowych. Zgodnie bowiem z art. 7a ust. 1 omawianej ustawy, w grupach tych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, obliczanym zgodnie z art. 19, 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 natomiast stratę podatkowej grupy kapitałowej. Dochody i straty spółek oblicza się przy tym na zasadach określonych w art. 7 ust. 1–3 powołanej ustawy.

W związku z powyższym mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, iż 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.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową należy uznać za prawidłowe.

Na marginesie należy zaznaczyć, że regulacje art. 14 ust. 1-3 omawianej ustawy (z wyjątkiem art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze) określają zakres uprawnień przysługujących organom podatkowym w ramach procedury kontroli wykazywanych przez podatników skutków podatkowych transakcji odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych - nie zawierają natomiast norm natury materialno - prawnej adresowanych do podatników. Wskazany przepis nie dotyczy w sposób bezpośredni praw i obowiązków Wnioskodawcy, gdyż nie jest on adresatem normy zawartej w przedmiotowym przepisie. Należy bowiem odróżnić kwestię obowiązku wykazania przez Wnioskodawcę skutków podatkowych danej transakcji dla celów jego rozliczeń podatkowych (uiszczenia zaliczki na podatek dochodowy, złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu/poniesionej straty w roku podatkowym i wpłaty podatku należnego) od kwestii określenia „ostatecznych” skutków podatkowych danej transakcji po stronie przychodów podatnika - tj. określenia, czy rozpoznane przez niego skutki podatkowe planowanej transakcji po stronie przychodów nie ulegną zmianie w wyniku działań „kontrolnych” właściwego organu podatkowego.

Końcowo w odniesieniu do powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych należy stwierdzić, że zostały wydane w indywidualnych sprawach i nie są wiążące dla Organu wydającego przedmiotową interpretację. Powołane interpretacje nie stanowią źródła prawa, wiążą strony w konkretnej indywidualnej sprawie, więc zawartych w nich stanowisk organów podatkowych nie można wprost przenosić na grunt innej sprawy. Każdą sprawę tutaj Organ jest zobowiązany rozpatrywać indywidualnie.

Nadmienić przy tym należy, że powołane przez Wnioskodawcę orzeczenia sądów administracyjnych są rozstrzygnięciami wydanymi w konkretnych sprawach, osadzonych w określonym stanie faktycznym i tylko do nich się odnoszącymi, w związku z tym, nie mają waloru wykładni



powszechnie obowiązującej. Orzeczenia sądowe są dla organu nieocenionym źródłem wiedzy i materiałem poznawczym, bieżąco wykorzystywanym w toku załatwiania spraw. Z tego względu należy pamiętać, że orzeczenia NSA mają charakter indywidualny, nie wiążą organów podatkowych i są formalnie wiążące dla organu podatkowego tylko w konkretnej sprawie. Orzeczenia NSA nie mają mocy prawnej precedensów i charakteru wykładni powszechnie obowiązującej. Co więcej nie są one sprzeczne z rozstrzygnięciem w niniejszej sprawie.

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