

## IPPB5/4510-1244/15-2/BC - Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	IPPB5/4510-1244/15-2/BC
Data	2016.02.03
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie
Temat	Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody --> Przychody Podatek dochodowy od osób prawnych --> Przychody --> Sprzedaż nieruchomości i praw majątkowych Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów --> Pojęcie kosztów uzyskania przychodów Podatek dochodowy od osób prawnych --> Koszty uzyskania przychodów --> Wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodów 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	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Czy w stosunku do transakcji, w tym darowizn, dokonywanych pomiędzy Spółkami tworzącymi PGK nie będą mieć zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych na podstawie art. 11 ust. 8 UPDOP?</li> <li>2. Czy darowizna, dokonana w ramach PGK, będzie u Spółki przekazującej darowiznę stanowić pośredni koszt podatkowy potrącalny w dacie poniesienia, tj. w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny, który to koszt jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej przez Spółkę Dominującą zobowiązaną do obliczenia podatku w PGK na podstawie art. 1a ust. 7 UPDOP lub w przypadku wystąpienia sytuacji opisanej w punkcie b) analogiczne konsekwencje podatkowe w CIT wystąpią u spółki Darczyńcy?</li> <li>3. Czy darowizna, dokonana w ramach PGK, na rzecz Spółki Dominującej przez Spółkę Zależną, będzie stanowić w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny przychód u Spółki Dominującej otrzymującej darowiznę lub w przypadku wystąpienia sytuacji opisanej w punkcie b) analogiczne konsekwencje podatkowe w CIT wystąpią u spółki Obdarowanej?</li> <li>4. Czy w przypadku sprzedaży udziałów/akcji Spółki Zależnej przez Spółkę Dominującą (skutkującej utratą statusu PGK) dochód lub strata z tytułu takiej sprzedaży powinien być uwzględniony/-na w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?</li> </ol>

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 21 grudnia 2015 r. (data wpływu 29 grudnia 2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie:

1. stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową - **jest prawidłowe**,
2. kwalifikacji podatkowej i momentu poniesienia u Spółki przekazującej (Spółki Zależnej /Darczyńcy) darowizny środków pieniężnych i/lub wierzytelności własnych Spółkom w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej oraz momentu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów Podatkowej Grupy Kapitałowej ww. darowizn przekazanych w ramach grupy - **jest prawidłowe**,
3. powstania przychodu u Spółki Dominującej / Spółki Obdarowanej / Podatkowej Grupy Kapitałowej w związku z dokonaniem na rzecz Spółki Dominującej / Spółki Obdarowanej darowizny przez Spółkę Zależną / Darczyńcę w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej - **jest prawidłowe**,
4. rozliczenia dochodu/straty ze sprzedaży udziałów/akcji Spółki Zależnej wchodzącej w skład Podatkowej Grupy Kapitałowej - **jest prawidłowe**.

#### **UZASADNIENIE**

W dniu 29 grudnia 2015 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie: stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową, kwalifikacji podatkowej i momentu poniesienia u Spółki przekazującej (Spółki Zależnej /Darczyńcy) darowizny środków pieniężnych i/lub wierzytelności własnych Spółkom w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej oraz momentu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów Podatkowej Grupy Kapitałowej ww. darowizn przekazanych w ramach grupy, powstania przychodu u Spółki Dominującej / Spółki Obdarowanej / Podatkowej Grupy Kapitałowej w związku z dokonaniem na rzecz Spółki Dominującej / Spółki Obdarowanej darowizny przez Spółkę Zależną / Darczyńcę w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej, rozliczenia dochodu/straty ze sprzedaży udziałów/akcji Spółki Zależnej wchodzącej w skład Podatkowej Grupy Kapitałowej.

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

Grupa kapitałowa rozważa przeprowadzenie procesu restrukturyzacyjnego, którego jednym z założeń jest utworzenie podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „PGK”, „Podatkowa Grupa Kapitałowa”), w skład której będą wchodzić spółka dominująca oraz spółki zależne (lub przynajmniej 1 spółka zależna).

W ramach PGK wnioskodawca będzie spółką dominującą (dalej: „Spółka Dominująca”, lub „Wnioskodawca”) i jednocześnie spółką reprezentującą PGK, odpowiedzialną za rozliczenia podatkowe PGK w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 oraz art. 1a ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „UPDOP”). Powołanie PGK oraz założenia opisane poniżej stanowią „zdarzenie przyszłe” w rozumieniu art. 14b § 2 ustawy Ordynacja Podatkowa (dalej: „OP”), a Wnioskodawca jest podmiotem „zainteresowanym” w świetle art. 14b § 1 OP.

Dla potrzeb niniejszego wniosku przyjęte jest założenie, że wszystkie wymogi przewidziane w UPDOP dla utworzenia Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych zostaną spełnione zarówno w chwili zawarcia umowy o utworzeniu PGK oraz w całym okresie jej funkcjonowania. Umowa o utworzeniu PGK zostanie zawarta na okres co najmniej 3 lat.

PGK uzyska zatem status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Dochód PGK będzie stanowić nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących PGK nad sumą ich strat. Jeżeli za rok podatkowy suma strat przekroczy sumę dochodów spółek, różnica stanowić będzie stratę PGK. Dochody i straty spółek wchodzących w skład PGK obliczane będą zgodnie z art. 7 ust. 1-3 UPDOP.

W okresie, co najmniej 3 lat, na które zostanie powołana PGK może mieć miejsce jedno lub oba z następujących zdarzeń przyszłych:

- A. Spółka Zależna wchodząca w skład PGK dokona odpłatnego zbycia posiadanych aktywów o znacznej wartości (przykładowo zbycia posiadanej nieruchomości) na rzecz podmiotu spoza PGK
- B. W trakcie trwania PGK, Spółka Dominująca dokona zbycia udziałów w Spółce Zależnej wchodzącej w skład PGK, przez co w wyniku sprzedaży zostanie naruszony warunek uznania PGK za podatnika CIT, wskazany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPDOP

W PGK mogą mieć miejsce następujące zdarzenia przyszłe:

- a. O ile nastąpi zdarzenie przyszłe, o którym mowa w pkt A) w celu zapewnienia elastycznej i szybkiej dystrybucji środków wynikającej ze zbycia aktywa (środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży) w ramach PGK, może zostać podjęta decyzja biznesowa o dokonaniu w ramach PGK darowizny takich wolnych środków przez Spółkę Zależną na rzecz Spółki Dominującej lub innych Spółek Zależnych. Umowa darowizny będzie mieć formę aktu notarialnego zgodnie z art. 890 § 1 kodeksu cywilnego. Przedmiotem darowizny będą środki pieniężne lub wierzytelność przysługująca od nabywcy z tytułu zbycia aktywa.
- b. Alternatywnie może mieć miejsce sytuacja, w której w okresie trwania PGK, w celu zapewnienia wystarczających środków na prowadzenie działalności w podmiocie, który aktualnie potrzebuje finansowania, może zostać podjęta decyzja biznesowa o dokonaniu darowizny przez którąkolwiek ze spółek wchodzących w skład PGK (dalej: „Darczyńcą”) na rzecz innej spółki wchodzącej w skład PGK (dalej „Obdarowana”), Darowizna zostanie spożytkowana przez Obdarowaną w celach działalności generującej przychód (będący przychodem podatkowym PGK).

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

1. Czy w stosunku do transakcji, w tym darowizn, dokonywanych pomiędzy Spółkami tworzącymi PGK nie będą mieć zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych na podstawie art. 11 ust. 8 UPDOP...
2. Czy darowizna, dokonana w ramach PGK, będzie u Spółki przekazującej darowiznę stanowić pośredni koszt podatkowy potrącalny w dacie poniesienia, tj. w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny, który to koszt jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej przez Spółkę Dominującą zobowiązaną do obliczenia podatku w PGK na podstawie art. 1a ust. 7 UPDOP lub w przypadku wystąpienia sytuacji opisanej w punkcie b) analogiczne konsekwencje podatkowe w CIT wystąpią u spółki Darczyńcy...
3. Czy darowizna, dokonana w ramach PGK, na rzecz Spółki Dominującej przez Spółkę Zależną, będzie stanowić w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny przychód u Spółki Dominującej otrzymującej darowiznę lub w przypadku wystąpienia sytuacji opisanej w punkcie b) analogiczne konsekwencje podatkowe w CIT wystąpią u spółki Obdarowanej...
4. Czy w przypadku sprzedaży udziałów/akcji Spółki Zależnej przez Spółkę Dominującą (skutkującej utratą statusu PGK) dochód lub strata z tytułu takiej sprzedaży powinien być uwzględniony/-na w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej...

Zdaniem Wnioskodawcy,

#### STANOWISKO WNIOSKODAWCY W ZAKRESIE PYTANIA NR 1

Art. 11 ust. 8 UPDOP stanowi, iż przepisy art. 11 ust. 4 nie mają zastosowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącym podatkową grupę kapitałową. Z cytowanego przepisu wynika zatem wprost, że w przypadku świadczeń, w tym darowizn, między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową nie mają zastosowania przepisy dotyczące szacowania dochodów przez organ podatkowy, w sytuacji, gdy ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi kształtują się na innym poziomie niż ceny pomiędzy podmiotami niezależnymi i w konsekwencji wzajemne transakcje między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową nie podlegają przepisom o cenach transferowych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawodawca przewidział bowiem, że możliwość doszacowania dochodu podatnika, który dokonuje transakcji z podmiotami powiązаныmi zawartymi na warunkach nierynkowych nie znajduje zastosowania w przypadku transakcji dokonywanych przez podmioty tworzące podatkową grupę kapitałową.

Zdaniem Wnioskodawcy powyższe oznacza, iż ceny w transakcjach między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową mogą kształtować się w oderwaniu od warunków rynkowych. Ustawodawca celowo przewidział odstąpienie od stosowania art. 11 ust. 4 UPDOP dla spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, albowiem w przypadku podatkowej grupy kapitałowej podatek dochodowy należny za dany rok podatkowy jest liczony od łącznych dochodów uczestników podatkowej grupy kapitałowej, nie zaś na poziomie poszczególnych uczestników, zaś rozliczenia pomiędzy członkami podatkowej grupy kapitałowej generują przychody i koszty uwzględniane przy ustalaniu jednej podstawy opodatkowania. Skoro bowiem spółki należące do podatkowej grupy kapitałowej ustalają łączny dochód, to ewentualne jego transfery pomiędzy poszczególnymi spółkami nie mają przełożenia na jego wysokość, a tym samym na wysokość podatku.

#### Podsumowanie

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w stosunku do transakcji dokonywanych pomiędzy wszystkimi spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową, w tym do transakcji pomiędzy Spółką Dominującą oraz Spółką Zależną, nie będą mieć zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych na podstawie art. 11 ust. 8 UPDOP, a zatem nie mają zastosowania przepisy dotyczące szacowania dochodów przez organ podatkowy, w sytuacji, gdy ceny pomiędzy podmiotami powiązаныmi kształtują się na innym poziomie niż ceny pomiędzy podmiotami niezależnymi.

#### STANOWISKO WNIOSKODAWCY W ZAKRESIE PYTANIA NR 2

##### Darowizna kosztem uzyskania przychodu w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej

Zgodnie z art. 1a UPDOP podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „podatkowymi grupami kapitałowymi”.

Art. 7a UPDOP stanowi, że w podatkowych grupach kapitałowych 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 stratę podatkowej grupy kapitałowej. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 1 – 3.

Oznacza to, iż zgodnie z art. 7 ust. 2 dochodami poszczególnych spółek tworzących PGK są, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięte w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, wówczas różnica jest stratą.

Zgodnie z ust. 3 powołanego artykułu przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się przychodów, kosztów i strat wymienionych w pkt 1 – 5.

Według art. 19 UPDOP podatek, z zastrzeżeniem art. 21 i 22, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

W przypadku dokonania darowizny przez Spółkę Zależną wchodzącą w skład PGK zastosowanie znajdzie art. 16 ust. 1 pkt 14 UPDOP, który mówi, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącym podatkową grupę kapitałową. Powyższe oznacza, iż Spółka Zależna jako darczyńca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów darowiznę dokonaną na rzecz Spółki Dominującej.

Koszt darowizny będzie pomniejszał przychody podatkowe Spółki Zależnej i w efekcie wpłynie na dochód/stratę podatkową Spółki Zależnej. Dochód/strata podatkowa Spółki Zależnej zgodnie z art. 7a UPDOP stanowi składowy element dochodu/straty PGK. A zatem, zdaniem Wnioskodawcy, koszt podatkowy Spółki Zależnej znajdzie odzwierciedlenie w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych PGK.

Jednocześnie, skoro zgodnie z przyjętymi założeniami. Spółka Dominująca będzie spółką reprezentującą PGK w zakresie obowiązków wynikających z UPDOP, w tym z art. 1a ust. 7 UPDOP, tj. m.in. do obliczenia, pobrania i wpłacenia podatku oraz z przepisów Ordynacji podatkowej zgodnie z art. 1a ust. 3 pkt 4 UPDOP, na Spółce Dominującej będzie spoczywać obowiązek rozliczenia CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej, w tym dochodu/straty Spółki Zależnej, na który(-ą) składać się będzie m.in. koszt uzyskania przychodu w postaci darowizny dokonanej na rzecz Spółki Dominującej.

#### Podsumowanie stanowiska Wnioskodawcy w zakresie uznania darowizny za koszt uzyskania przychodu

Zdaniem Wnioskodawcy, darowizna dokonana przez Spółkę Zależną na rzecz Spółki Dominującej będzie stanowić koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej, który to koszt będzie pomniejszał przychody podatkowe Spółki Zależnej i w efekcie pomniejszy dochód/powiększy stratę Spółki Zależnej, zaś dochód/strata Spółki Zależnej stanowi element składowy dochodu/straty PGK.

Stanowisko to potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17.12.2009 r. (sygn. IPPB5/423-588/09-5/MB): „Zgodnie z literalną treścią przepisu art. 16 ust 1 pkt 14 UPodPraw, darowizna środków pieniężnych dokonana przez Spółkę Zależną na rzecz Spółki - jako dokonana między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową - będzie stanowiła koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych).

Skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie podatnikiem CIT, powyższy koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) z tytułu dokonania darowizny pieniężnej - jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - będzie uwzględniany przy obliczaniu dochodu i straty Podatkowej Grupy Kapitałowej.”

#### Moment rozpoznania darowizny jako kosztu podatkowego

Umowa darowizny została uregulowana w księdze XXXIII kodeksu cywilnego. W komentarzu do art. 888 k.c. pod red. A. Kidyby Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część szczególna, Warszawa 2010 czytamy: „Umowa darowizny jest czynnością prawną, na mocy której darczyńca zobowiązuje się do jednostronnego bezpłatnego świadczenia kosztem swojego majątku na rzecz obdarowanego, przy równoczesnym braku nałożenia na niego obowiązku świadczenia w zamian za uczynioną darowiznę. Korzyść osiągnięta przez jedną stronę umowy nie znajduje odpowiednika po drugiej stronie. (...)”

Darowizna jest umową jednostronnie zobowiązująca, która może być zawarta na zasadach ogólnych prawa cywilnego pomiędzy wszystkimi podmiotami (osoby fizyczne, prawne i ułomne osoby prawne). Nie istnieją w zasadzie żadne ograniczenia co do możliwości przyjmowania darowizn, okolicznością przesądzającą w tym zakresie jest posiadanie zdolności prawnej. (...)

Umowa darowizny jest umową konsensualną, co oznacza, iż wywołuje ona skutki z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli przez darczyńcę i obdarowanego (wyrok NSA w Warszawie z 21 kwietnia 2006 r., II FSK 888/05). Świadczenie darczyńcy może także przybrać postać świadczenia okresowego.”

Na podstawie art. 15 ust. 4d UPDOP koszty uzyskania przychodów inne niż bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Datą poniesienia kosztu zgodnie z art. 15 ust. 4e UPDOP jest dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku).

Powyższe oznacza, iż o dacie poniesienia kosztu dla celów podatkowych decyduje moment ujęcia kosztu w księgach rachunkowych. A zatem, to przepisy ustawy o rachunkowości decydują, na który dzień ujmuje się w księgach rachunkowych koszt, a tym samym przesądzają o dacie poniesienia kosztu podatkowego.

Zgodnie z obowiązującą w rachunkowości zasadą memoriałową w księgach rachunkowych należy ująć wszystkie osiągnięte przychody i obciążające ją koszty dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich spłaty.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g (winno być h) ustawy o rachunkowości przekazane/otrzymane darowizny stanowią odpowiednio pozostałe koszty/przychody operacyjne jednostki.

Biorąc pod uwagę fakt, iż umowa darowizny jest czynnością konsensualną, przez co dochodzi do skutku na podstawie zgodnego oświadczenia woli stron tej umowy tj. darczyńcy i obdarowanego, zobowiązanie do wydania przedmiotu darowizny tj. wierzytelności powstanie już w momencie zawarcia tej umowy w formie aktu notarialnego. A zatem, zgodnie z zasadą memoriałową koszt powinien zostać zaksięgowany najwcześniej w momencie zawarcia umowy darowizny. Zaksięgowanie kosztu na dzień wydania przedmiotu darowizny stanowiłoby realizację zasady kasowej, która nie powinna mieć tu zastosowania. Zasada kasowa bowiem ma zastosowanie wyłącznie w niektórych przepisach podatkowych np. dotyczących uznania za koszt podatkowy odsetek (art. 16 ust. 1 pkt 11 UPDOP).

Skoro zatem datą poniesienia kosztu zgodnie z art. 15 ust. 4e UPDOP jest dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), datą uznania za koszt podatkowy darowizny, będzie data, na którą darowizna została ujęta w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriałową, czyli data zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

Za ujęciem podatkowym kosztu w dniu zawarcia umowy darowizny przemawia również konsensualny charakter tej umowy, który już z samym faktem zawarcia tej umowy pozwala, na wywołanie przez nią skutków podatkowych (tak jak np. umowa sprzedaży wierzytelności, której skutki podatkowe powstają w momencie definitywnego zobowiązania stron do przeniesienia/cesji wierzytelności). Pozwala to przyjąć, że w przypadku umów konsensualnych samo ich zawarcie wywołuje skutki w sferze podatkowej, czyli zawarcie umowy darowizny pozwala na uznanie za koszt podatkowy przez darczyńcę darowizny już w momencie zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

### Podsumowanie stanowiska Wnioskodawcy w zakresie moment rozpoznania darowizny jako kosztu podatkowego

Zdaniem Wnioskodawcy, darowizna dokonana przez Spółkę Zależną na rzecz Spółki Dominującej będzie stanowił koszt uzyskania przychodów w momencie zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. Identycznie będzie w przypadku wystąpienia sytuacji z punktu b), czyli dokonania darowizny przez spółkę Darczyńcę na rzecz spółki Obdarowanej, tj. darowizna będzie stanowił koszt uzyskania przychodu w momencie zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

### **STANOWISKO WNIOSKODAWCY W ZAKRESIE PYTANIA NR 3**

#### Darowizna jako przychód w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej

Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 UPDOP, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, przychodami są między innymi otrzymane pieniądze oraz wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. Jednocześnie, zgodnie z art. 12 ust. 3 UPDOP za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane.

Oznacza to, iż zawarcie umowy darowizny powodującej powstanie należnego przychodu z tego tytułu u obdarowanego będzie stanowiło dla niego przychód podatkowy. Biorąc pod uwagę, iż analizowana darowizna stanowi przeniesienie wierzytelności między podmiotami w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez PGK oraz to, że w momencie zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego przysporzenie po stronie Spółki Dominującej ma charakter definitywny (Spółka Zależna ma obowiązek przeniesienia wierzytelności) przychód podatkowy po stronie Spółki Dominującej powstanie na moment zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

#### Podsumowanie stanowiska Wnioskodawcy w zakresie uznania darowizny za przychód w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny

Zdaniem Wnioskodawcy darowizna, jaka będzie dokonana na rzecz Spółki Dominującej przez Spółkę Zależną, które to spółki wchodzi w skład Podatkowej Grupy Kapitałowej, będzie stanowił przychód u Spółki Dominującej otrzymującej darowiznę, który jako element składowy dochodu albo straty Spółki Dominującej, powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w momencie zawarcia ww. umowy.

Identycznie będzie w przypadku wystąpienia sytuacji z punktu b), czyli dokonania darowizny przez spółkę Darczyńcę na rzecz spółki Obdarowanej, tj. darowizna będzie stanowił przychód u Spółki Obdarowanej otrzymującej darowiznę, który jako element składowy dochodu albo straty Spółki Obdarowanej, powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych w momencie zawarcia ww. umowy

Stanowisko to potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 14.07.2011 r. (sygn. IPTPB3/423-18/11-2/KJ): „Skoro, zgodnie z przyjętymi założeniami, PGK będzie podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, powyższy przychód Wnioskodawcy z tytułu otrzymania darowizny - jako element składowy dochodu lub straty Spółki, będącej jedną ze Spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – będzie uwzględniany przy obliczaniu dochodu i straty PGK. Stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie należy uznać za prawidłowe.”

### **STANOWISKO WNIOSKODAWCY W ZAKRESIE PYTANIA NR 4**

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku sprzedaży udziałów/akcji w Spółce Zależnej tworzącej Podatkową Grupę Kapitałową, dochód (bądź też ewentualna strata) powinien (powinna) być uwzględniony(-a) w rozliczeniu podatkowym PGK.

W wyniku sprzedaży przez Wnioskodawcę całości udziałów w Spółce Zależnej tworzącej PGK, PGK przestanie spełniać warunek zawarty w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPDOP, tj. Spółka Dominująca utraci co najmniej 95% udział w kapitale zakładowym Spółki Zależnej. Przepis art. 1a ust. 10 UPDOP określa konsekwencje zmian w stanie faktycznym (lub prawnym) powodujących naruszenie warunków uznania PGK za podatnika na gruncie UPDOP (np. poprzez sprzedaż udziałów spółki zależnej). W przypadku takich zmian, zależnych od którejkolwiek ze stron umowy, dzień naruszenia któregośkolwiek z tych warunków oznacza utratę przez PGK statusu podatnika oraz koniec roku podatkowego. Zgodnie z powyższym przepisem, dzień naruszenia jednego z warunków, np. dzień utraty wymaganego 95% powiązania kapitałowego, stanowi ostatni dzień istnienia podatkowej grupy w myśl UPDOP. W związku z tym, zeznanie podatkowe PGK za ostatni rok jej istnienia powinno obejmować rozliczenie podatku dochodowego za okres od pierwszego dnia rozpoczynającego dany rok podatkowy grupy do dnia, w którym doszło do utraty statusu podatnika włącznie.

Zgodnie z art. 12 ust. 3a UPDOP, za datę powstania przychodu uważa się dzień zbycia prawa majątkowego, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. W związku z tym, zdaniem Wnioskodawcy, przychód ze sprzedaży udziałów w spółce zależnej tworzącej PGK powinien zostać rozpoznany w dniu sprzedaży udziałów, tj. w dniu podpisania odpowiedniej umowy przenoszącej prawo do udziałów. W konsekwencji, wydatki na nabycie udziałów w Spółce Zależnej powinny zostać rozpoznane przez Spółkę Dominującą jako koszt uzyskania przychodu w momencie powstania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia udziałów w Spółce Zależnej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 UPDOP.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, iż dzień utraty statusu podatnika CIT przez PGK jest ostatnim dniem ostatniego roku podatkowego grupy, zaś przychód z tytułu sprzedaży udziałów Spółki Zależnej powstaje w dniu dokonania sprzedaży, a więc ostatniego dnia roku podatkowego PGK. Wydatki na nabycie udziałów w Spółce Zależnej stanowią koszt uzyskania przychodu w momencie powstania przychodu z tytułu sprzedaży tych udziałów, a więc również ostatniego dnia roku podatkowego PGK.

Zdaniem Wnioskodawcy, dochód zrealizowany na sprzedaży udziałów w Spółce Zależnej tworzącej PGK, bądź też ewentualna strata, powinien (powinna) zostać ujęty (ujęta) w rozliczeniu CIT PGK, a nie wyłącznie w rozliczeniu podatkowym Spółki Dominującej, gdyż zgodnie z art. 7a 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. A zatem dochód/strata na sprzedaży udziałów zrealizowany ostatniego dnia roku podatkowego PGK przez Spółkę Dominującą będzie stanowić element składowy dochodu/straty PGK.

Powyższe potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 marca 2010 r. nr IBPBI/2/423-981/10/CzP, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008r. nr IP-PB3-423-747/08-2/MB, jak również interpretacja indywidualna nr IPPB5/423-588/09-10/MB oraz interpretacja indywidualna nr IPPB5/423-588/09-2/MB.

Ponadto, zdaniem Wnioskodawcy sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej przez Wnioskodawcę będzie skutkowałą utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT



przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zgodnie bowiem z UPDOP:

1. Jednym z warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT jest, aby jedna ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (spółka dominująca) posiadała - co do zasady - bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek tworzących podatkową grupę kapitałową (spółek zależnych) zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPDOP.
2. Jednocześnie, jeśli w okresie obowiązywania umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT, dzień naruszenia któregośkolwiek z tych warunków – z pewnym wyjątkiem niemającym zastosowania w analizowanej sytuacji - oznacza utratę statusu podatnika CIT oraz koniec jej roku podatkowego zgodnie z art. 1a ust. 10 UPDOP. W takiej sytuacji dla poszczególnych spółek tworzących grupę dzień następujący po dniu, w którym grupa utraciła status podatkowej grupy kapitałowej, jest dniem rozpoczynającym rok podatkowy tych spółek w świetle art. 8 ust. 7 pkt 2 UPDOP.

A zatem, zdaniem Wnioskodawcy, skoro w analizowanej sytuacji:

- a. zgodnie z przyjętymi założeniami, w wyniku sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej zostanie naruszony warunek uznania Podatkowej Grupy Kapitałowej za podatnika CIT, wskazany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPDOP, a zatem Spółka Dominująca nie będzie posiadała bezpośredniego 95% udziału w kapitale zakładowym Spółki Zależnej, obliczonego zgodnie z przepisami UPDOP oraz
  - b. zgodnie z literalną treścią powołanych przepisów, dzień naruszenia tego warunku oznacza utratę statusu podatnika CIT oraz koniec roku podatkowego PGK,
- to bezsprzecznie przedmiotowa sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej przez Spółkę Dominującą będzie skutkowałą utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu jej roku podatkowego.

Prawidłowość stanowiska Wnioskodawcy w pełnym zakresie odnośnie analogicznego pytania potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17.12.2009 r. sygn. IPPB5/423-592/09-11/MB.

#### Podsumowanie

Zdaniem Wnioskodawcy w analizowanej sytuacji:

- dochód zrealizowany na sprzedaży udziałów w Spółce Zależnej tworzącej PGK, bądź też ewentualna strata, powinien (powinna) zostać ujęty (ujęta) w rozliczeniu CIT PGK
- sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej przez Spółkę Dominującą będzie skutkowałą utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez PGK oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego PGK.

Jednocześnie Wnioskodawca pragnie podkreślić, iż w stanie faktycznym analogicznym do przedstawionego we wniosku w zakresie tożsamyh pytań zostały wydane następujące interpretacje prawa podatkowego na rzecz innych podatników potwierdzające prawidłowość zajętego przezeń stanowiska:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 lipca 2012 r. (IPPB5/423-351/12-4/JC),
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 lipca 2012 r. (IPPB5/423-310/12-2/JC),

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2012 r. (IPPB5/423-98/12-2/AM),
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 13 marca 2012 r. (IPPB5/423-1226/11-2/DG),
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 marca 2013 r. (IPPB5/423-27/13-2/RS),
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 18 marca 2013 r. (IPPB5/423-26/13-2/RS).

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie**

- stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji, w tym darowizn, dokonywanych pomiędzy Spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową (pytanie oznaczone nr 1) - **jest prawidłowe**,
- określenia momentu powstania kosztu uzyskania przychodu u Spółki przekazującej darowiznę (Spółki Zależnej/ Darczyńcy) w formie środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej oraz uwzględnienie ww. kosztu w dochodzie/stracie PGK (pytanie oznaczone nr 2) - **jest prawidłowe**,
- określenia momentu powstania przychodu u Spółki Dominującej/Obdarowanej w związku z darowizną dokonaną przez Spółki w ramach PGK (pytanie oznaczone nr 3) - **jest prawidłowe**,
- skutków podatkowych, po stronie PGK, sprzedaży przez Spółkę Dominującą udziałów/akcji w Spółce Zależnej w okresie funkcjonowania PGK i posiadania przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (pytanie oznaczone nr 4) - **jest prawidłowe**.

Ad. 1

Zgodnie z art. 11 ust. 1-4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z póź. zm.), jeżeli:

- 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
  - 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
  - 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:

- 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
- 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 realizowanym 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/ zdarzenie przyszłe 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, w tym dotyczących darowizn, 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 pytania oznaczonego nr 1 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 materialnoprawnej 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.

Jednocześnie należy wskazać, iż niniejsza interpretacja, w zakresie pytania oznaczonego nr 1, dotyczy tylko spraw będących przedmiotem zapytań Zainteresowanego. Inne kwestie poruszone we własnym stanowisku Wnioskodawcy (odnośnie przełożenia dokonywanych transferów w ramach

Podatkowej Grupy Kapitałowej na wysokość dochodu PGK a tym samym na wysokość podatku), które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.  
Ad. 2

W polskim prawie podatkowym przepisy traktują podatkową grupę kapitałową jako podmiot podatku dochodowego od osób prawnych. Pomimo, że podatkowa grupa kapitałowa nie posiada osobowości prawnej, to zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nadany jej został status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Utworzenie podatkowej grupy kapitałowej jest możliwe, gdy zostaną spełnione łącznie wszystkie ustawowe warunki formalne.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z póź. zm.), podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „podatkowymi grupami kapitałowymi”.

W myśl art. 1a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1. podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
  - przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 1 000 000 zł,
  - jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji,
  - spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,
  - w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
2. spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu, na okres co najmniej 3 lat podatkowych, podatkowej grupy kapitałowej i umowa ta, zwana dalej „umową”, została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;
3. po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a-c, a ponadto:
  - nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
  - nie pozostają w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11, z podatnikami podatku dochodowego niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej;
4. podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach, określony zgodnie z art. 7a ust. 1, w wysokości co najmniej 3%.

Stosownie do art. 1a ust. 3 pkt 4 ww. ustawy, umowa musi zawierać co najmniej wskazanie spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 7a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w podatkowych grupach kapitałowych 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 stratę podatkowej grupy kapitałowej. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 1-3.

W myśl postanowień art. 7 ust. 1 cytowanej ustawy, przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest – z zastrzeżeniem wypadków, o których mowa w art. 21 i 22 - dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich został on osiągnięty. Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10, art. 11 i art. 24a, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. W sytuacji, gdy koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą (art. 7 ust. 2 ustawy).

Treść art. 1a ust. 7 ww. ustawy wskazuje z kolei, iż podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 4. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.

Należy zauważyć, iż członkowie podatkowej grupy kapitałowej, tak jak inne spółki kapitałowe podlegają przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i rozliczają się na tych samych zasadach, z niektórymi wyjątkami, ściśle określonymi w ustawie (np. art. 7a ust. 1, art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy).

Wątpliwości Wnioskodawcy, w zakresie pytania oznaczonego nr 2, budzi określenie momentu powstania kosztu uzyskania przychodu u Spółki przekazującej darowiznę (Spółki Zależnej/ Darczyńcy) w formie środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej oraz uwzględnienie ww. kosztu w dochodzie/stracie PGK.

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają art. 15 i 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu, każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji prawnej. Wyjątkiem jest jedynie sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje jego przynależność do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów. W pozostałych przypadkach należy natomiast zbadać istnienie związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem kosztu a powstaniem przychodu lub realną szansą powstania przychodów podatkowych, bądź też zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła ich uzyskiwania.

Innymi słowy oznacza to, że dla kwalifikacji prawnej danego kosztu istotne znaczenie ma cel, w jakim został poniesiony. Wydatek zostanie uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli pomiędzy jego poniesieniem, a powstaniem, zwiększeniem bądź też możliwością powstania przychodu istnieje związek przyczynowy.

Zatem, aby wydatek poniesiony przez podatnika mógł stanowić koszt uzyskania przychodów, muszą zaistnieć łącznie następujące przesłanki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),

- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ww. ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu wydatków enumeratywnie wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 ww. ustawy, stanowić mogą koszt uzyskania przychodów, o ile pozostają w związku przyczynowo – skutkowym z osiąganymi przychodami. Właściwa i zgodna z treścią ustawowej regulacji kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać pod uwagę:

- przeznaczenie wydatku (jego celowość, zasadność dla funkcjonowania podmiotu) oraz
- potencjalną możliwość (analizowaną w dacie poniesienia wydatku na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodu.

Istotnym jest, że wykazanie związku poniesionych kosztów z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz okoliczności, że ich poniesienie ma wpływ na wysokość osiąganego przychodu, obciąża podatnika.

Dodatkowo zauważyć należy, że w celu wykazania związku pomiędzy kosztem, a przychodem podatnik musi dysponować wymaganymi przez prawo dowodami. W myśl art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Z tak udokumentowanych wydatków winno ponadto wynikać, że mają związek z prowadzoną działalnością gospodarczą i bezpośrednio lub pośrednio wpływają na wielkość osiąganego przez podatnika przychodu. W zakresie obowiązków podatnika, jako odnoszącego ewidentną korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie, w oparciu o zgromadzone dowody, związku pomiędzy poniesieniem kosztu, a uzyskaniem przychodu, zgodnie z art. 15 ust. 1 ww. ustawy.

Wyrażenie „w celu osiągnięcia przychodu” zawarte we wskazanym przepisie art. 15 ust. 1 ww. ustawy oznacza, że nie wszystkie wydatki ponoszone przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością, podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania. Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu, zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Zauważyć należy, iż przez sformułowanie „w celu” należy rozumieć dążenie do osiągnięcia jakiegoś stanu rzeczy (przychodu), a dążenie podatnika ma przymiot „celowości”. Zatem, możliwość kwalifikowania konkretnego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu, uzależniona jest od rzetelnej i całościowej oceny tego, czy w świetle wszystkich występujących w sprawie okoliczności, przy zachowaniu należytej staranności, podatnik w momencie dokonywania wydatku mógł i powinien przewidzieć, iż wydatek ten przyczyni się do powstania, zachowania lub zabezpieczenia przychodu.

Kosztami będą zarówno koszty uzyskania przychodów pozostające w bezpośrednim związku z uzyskiwanymi przychodami, jak i koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami (pozostające w związku pośrednim) - jeżeli zostanie wykazane, że zostały w

sposób racjonalny poniesione w celu osiągnięcia przychodów, nawet wówczas, gdy z obiektywnych powodów przychód nie zostanie osiągnięty.

W przedmiotowej sprawie należy jednakże pamiętać o wyłączeniach zawartych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 14 ww. ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, a także wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536, z późn. zm.), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji „darowizny”. W związku z powyższym rozstrzygnięcie, czy dana czynność stanowi darowiznę wymaga sięgnięcia - w myśl reguły wykładni systemowej - do przepisów aktu prawnego, w którym ta instytucja jest uregulowana. Stosownym aktem prawnym jest ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121, z późn. zm.).

Zgodnie z art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

Jest to więc świadczenie jednostronne i nieekwiwalentne, tzn. kwota darowizny przekazana na rzecz obdarowanego nie może wiązać się ze świadczeniem wzajemnym z jego strony względem darczyńcy. Zatem, umowa darowizny ma charakter umowy zobowiązującej (konsensualnej) – do zawarcia umowy dochodzi z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia woli – i jednostronnej, jako nie przynoszącej darczyńcy żadnej opłaty. Do zawarcia umowy darowizny, podobnie jak każdej innej umowy, niezbędne jest zgodne oświadczenie woli przez obie strony. Umowa darowizny dochodzi do skutku dopiero z chwilą złożenia oświadczenia woli przez obdarowanego o przyjęciu darowizny. Darowizna może polegać zarówno na przesunięciach do majątku obdarowanego określonych przedmiotów majątkowych, jak i na innych postaciach dyspozycji majątkowych darczyńcy prowadzących do zmniejszenia jego majątku, a po stronie obdarowanego – do zwiększenia jego majątku (zwiększenia aktywów lub zmniejszenia pasywów). Dla oceny charakteru prawnego umowy darowizny nie ma znaczenia motyw dokonanego nieodpłatnie świadczenia, w tym także określone racje gospodarcze.

Z uwagi na powyższe należy podkreślić, iż istotą darowizny jest bezpłatne świadczenie kosztem majątku darczyńcy. Aby uznać daną czynność za darowiznę, konieczne jest zatem wystąpienie dyspozycji majątkowej darczyńcy, prowadzące do zmniejszenia jego majątku.

Z kolei wierzytelność stanowi uprawnienie do żądania spełnienia świadczenia z określonego stosunku zobowiązaniowego, przysługujące wierzycielowi wobec dłużnika. Jest ona zbywalnym prawem majątkowym. Wierzyciel może również podjąć decyzję o zwolnieniu dłużnika z długu.

W odniesieniu do wierzytelności ustawodawca w ust. 1 art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazał także, iż nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

- wierzytelności odpisanych jako przedawnione (art. 16 ust. 1 pkt 20 ww. ustawy),



- wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2 (art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. a) cytowanej ustawy),  
Zgodnie z art. 16 ust. 2 ww. ustawy za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 25, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:
  1. postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadającym stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
  2. postanowieniem sądu o:
    - oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów
    - umorzeniu postępowania upadłościowego, jeżeli zachodzi okoliczność wymieniona w lit. a), lub
    - zakończeniu postępowania upadłościowego, albo
  3. protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.

Biorąc pod uwagę powyższe uregulowania stwierdzić należy, że ustawodawca uzależnił możliwość zakwalifikowania do kosztów uzyskania przychodów określonej wierzytelności od spełnienia konkretnych warunków. Co do zasady bowiem wierzytelności odpisane jako nieściągalne nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów. Przede wszystkim wierzytelności określone jako nieściągalne muszą być wcześniej zarachowane jako przychody należne zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy. Wierzytelności te powinny być również odpisane jako nieściągalne (powinien być dokonany odpowiedni zapis w ewidencji prowadzonej zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy). Ponadto, wierzytelności określone jako nieściągalne, w celu zakwalifikowania ich do kosztów uzyskania przychodów, powinny zostać udokumentowane w sposób wskazany w art. 16 ust. 2 ustawy. Jakikolwiek inny dokument niż wymieniony w tym przepisie nie może udokumentować faktu nieściągalności wierzytelności. Poza tym wierzytelności mogą zostać zakwalifikowane do kosztów uzyskania przychodów, o ile nie uległy przedawnieniu (art. 16 ust. 1 pkt 20 ustawy).

Dla zaliczenia wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów konieczne jest więc spełnienie tych przesłanek jednocześnie. Nie będzie mogła być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów wierzytelność, która nie została uprzednio zaliczona do przychodów należnych, choćby została udokumentowana w sposób przewidziany w ustawie, jak i wierzytelność, która została uprzednio zakwalifikowana do przychodów należnych, ale której nieściągalność nie została udokumentowana we właściwy sposób. Spełniając kumulatywnie wszystkie warunki wierzytelności odpisane jako nieściągalne stanowiąc będą koszty uzyskania przychodów w takiej wysokości, w jakiej zostały uprzednio zarachowane jako przychody należne, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W świetle zacytowanych przepisów prawa podatkowego należy stwierdzić, iż zasadą jest, że nie można uznać za koszty uzyskania przychodów darowizny i ofiary wszelkiego rodzaju. Jednym z wyjątków są darowizny i ofiary dokonywane między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Podkreślenia także wymaga, że w stosunku do darowizn wierzytelności nie mogą zachodzić negatywne przesłanki zawarte w cyt. wyżej postanowieniach art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tym samym darowizny dokonywane w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej, w tym darowizny środków pieniężnych czy wierzytelności własnych (przy założeniu braku ww. przesłanek negatywnych)

mogą stanowić u Spółki przekazującej darowiznę (Spółki Zależnej/Darczyńcy) koszty uzyskania przychodu zgodnie z literalną treścią art. 16 ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy należy uznać w tym zakresie za prawidłowe.

Odnosząc się w dalszej kolejności do określenia momentu poniesienia kosztu u Spółki przekazującej darowiznę (Spółki Zależnej/Darczyńcy) w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej należy jeszcze raz podkreślić, iż umowa darowizny jest umową konsensualną, co oznacza, iż wywołuje skutki z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli przez darczyńcę i obdarowanego oraz, że zobowiązanie do wydania przedmiotu darowizny, tj. wierzytelności własnych bądź środków pieniężnych, powstaje już w momencie zawarcia tej umowy w formie aktu notarialnego. Ponadto przedmiotowe uszczuplenia aktywów Spółki przekazującej (Spółki Zależnej/Darczyńcy) nie można w sposób bezpośredni powiązać z uzyskiwanym z tego tytułu przychodem, gdyż umowie darowizny nie towarzyszy świadczenie wzajemne ze strony Obdarowanego. W związku z powyższym przedmiotowe darowizny będą stanowiły u Spółki przekazującej (Spółki Zależnej/Darczyńcy) koszty inne niż bezpośrednio związane z uzyskiwanym przychodem o których mowa w art. 15 ust. 4e i ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stosownie do treści art. 15 ust. 4d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

W myśl art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Mając na uwadze powyższe oraz przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe należy stwierdzić, iż darowizna w postaci środków pieniężnych lub wierzytelności własnych dokonana przez Spółkę Zależną/Darczyńcę na rzecz Spółki Dominującej/Obdarowanej będzie stanowić pośredni koszt uzyskania przychodów w momencie ujęcia ww. kosztu w księgach rachunkowych Spółki Zależnej/Darczyńcy jako kosztu zgodnie z art. 15 ust. 4e w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. w przedmiotowym przypadku -jak wskazuje Wnioskodawca – będzie to dzień zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego, przy założeniu, że w przypadku darowizny wierzytelności nie wystąpią negatywne przesłanki o których mowa w cyt. wyżej art. 16 ust. 1 pkt 20 i 25 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie należy uznać za prawidłowe.

Mając na uwadze przedstawione powyżej uregulowania, należy także stwierdzić, że koszt darowizny środków pieniężnych lub wierzytelności własnych dokonywany w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej, który będzie pomniejszał przychody podatkowe Spółki Zależnej/Darczyńcy i w efekcie będzie wpływał na dochód/stratę Spółki Zależnej/Darczyńcy, będzie jednocześnie stanowił, w myśl cyt. wyżej art. 7a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, element składowy dochodu/straty Podatkowej Grupy Kapitałowej i tym samym znajdzie odzwierciedlenie w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie również należy uznać za prawidłowe.

Na marginesie należy wspomnieć, iż Ustawodawca nie wskazał szczególnych zasad ustalania kosztów, o których mowa w ww. przepisie art. 16 ust. 1 pkt 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wobec powyższego należy się odnieść do normy ogólnej wynikającej z art. 15 ust. 1 ustawy – jako zasady ustawowej - koszt poniesiony w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Podatnicy do kosztów uzyskania przychodów zaliczać mogą koszty rzeczywiście przez nich poniesione. Nie podlegają zaś takiemu zaliczeniu koszty oparte na bieżącej rynkowej wycenie zbywanych składników majątku, a także raz już uwzględnione w systemie rozliczenia podatku, np. poprzez odpisy amortyzacyjne.

Należy też zauważyć, że co prawda Podatkowa Grupa Kapitałowa daje jej uczestnikom możliwość swobodnego kształtowania cen, ale swoboda ta nie może dawać prawa do ujmowania w kosztach podatkowych przedmiotu darowizny w wartości wyższej niż wydatki jakie zostały poniesione na jej nabycie/wytworzenie czy też do wielokrotnego ujmowania w kosztach tego samego wydatku. Zasada neutralności transakcji PGK i potrącalności kosztów w podatku dochodowym od osób prawnych nie pozwala na swobodne kształtowanie podstawy opodatkowania.

Ponadto podkreślenia wymaga, że gdyby zamiarem ustawodawcy było wprowadzenie zasady symetrii przychodu z kosztem podatkowym jako ogólnie obowiązującej przy przekazywaniu darowizn w ramach PGK, zasada ta zostałaby wpisana do ustawy. Ustawodawca mógł również zapewnić neutralność nieodpłatnych świadczeń pomiędzy tymi podmiotami poprzez wyłączenie ich odpowiednio z przychodów i kosztów podatkowej grupy kapitałowej

Jednocześnie należy zastrzec, iż rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest ustalanie, czy opisane „darowizny” mają charakter bezzwrotnych świadczeń, bowiem stanowi to domenę ewentualnego postępowania podatkowego, natomiast tutejszy organ przyjmuje do oceny podatkowej stanowiska Wnioskodawcy jej kwalifikacje wskazaną w opisie zdarzenia przyszłego.

### Ad. 3

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera ogólnej definicji przychodu. Ustawodawca ograniczył się w tym zakresie do wskazania w art. 12 ust. 1 przykładowych przysporzeń, zaliczanych do tej kategorii.

W myśl art. 12 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Stosownie do art. 12 ust. 3 cytowanej ustawy, za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Wśród rodzajów przychodów ustawodawca wyszczególnił m.in. przychód z tytułu tzw. nieodpłatnych świadczeń. I tak, stosownie do art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do przychodów, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, zalicza się 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.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie precyzuje, co należy rozumieć przez „nieodpłatne świadczenie”, ograniczając się jedynie do wskazania, w art. 12 ust. 5-6a, sposobu i kryteriów ustalania wartości nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń.

Zgodnie z ugruntowanym poglądem, pojęcie nieodpłatnego świadczenia obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy (taką definicję zawierają m.in. uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 listopada 2002 r. sygn. akt FPS 9/02 oraz z dnia 16 października 2006 r. sygn. akt II FPS 1/06).

Nieodpłatnym świadczeniem jest zatem uzyskana przez podatnika wymierna korzyść majątkowa niezwiązana z poniesieniem wydatków, powstaniem kosztów, z obowiązkiem uiszczenia wynagrodzenia lub inną formą ekwiwalentu, w tym także polegająca na zaoszczędzeniu wydatków w związku ze zwolnieniem z obowiązku uiszczenia określonego wynagrodzenia (np. z tytułu odsetek, prowizji, opłat itp.). Podstawową przesłanką otrzymania nieodpłatnego świadczenia jest brak zobowiązania przez otrzymującego świadczenie do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego.

Zatem przychodem są wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach już sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego. Co do zasady, o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa.

W myśl art. 12 ust. 5 ww. ustawy, 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.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera definicji „darowizny”, w związku z powyższym - jak wskazano w odpowiedzi na pytanie oznaczone nr 2 – należy sięgnąć, w myśl wykładni systemowej, do przepisów aktu prawnego, w którym ta instytucja jest uregulowana, tj. do Kodeksu cywilnego. Jak wykazano już powyżej, zgodnie z art. 888 § 1 Kodeksu cywilnego, przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Tym samym istotą darowizny jest bezpłatne świadczenie kosztem majątku darczyńcy. Aby uznać daną czynność za darowiznę, konieczne jest zatem wystąpienie dyspozycji majątkowej darczyńcy, prowadzące do zmniejszenia jego majątku.

W świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego wątpliwości Wnioskodawcy, w zakresie pytania oznaczonego nr 3, budzi moment powstania przychodu u Spółki Dominującej/Obdarowanej w związku z dokonaniem na rzecz Spółki Dominującej/Obdarowanej darowizny środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży przez Spółkę Zależną/Darczyńcę w ramach Podatkowej Grupy Kapitałowej.

W tym miejscu należy jeszcze raz podkreślić, iż umowa darowizny jest umową konsensualną, co oznacza, iż wywołuje skutki z chwilą złożenia zgodnych oświadczeń woli przez darczyńcę i obdarowanego oraz, że zobowiązanie do wydania przedmiotu darowizny, tj. obligacji, powstaje już w momencie zawarcia tej umowy w formie aktu notarialnego.

Reasumując mając na uwadze przedstawione zdarzenie przyszłe oraz powołane przepisy należy stwierdzić, iż zgodnie z literalną treścią art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 5 ustawy o podatku

dochodowym od osób prawnych darowizna (w przedmiotowym przypadku środków pieniężnych lub wierzytelności z tytułu sprzedaży) dokonana między Spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową, tj. przez Spółkę Zależną/Darczyńcę na rzecz Spółki Dominującej/Obdarowanej, będzie stanowiła przychód Spółki otrzymującej darowiznę (Spółki Dominującej/Obdarowanej) w momencie zawarcia notarialnej umowy darowizny.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego nr 3 należy uznać za prawidłowe.

Ponadto należy wskazać, iż niniejsza interpretacja w zakresie pytania oznaczonego nr 3 dotyczy tylko spraw będących przedmiotem zapytania Zainteresowanego. własnym stanowisku Wnioskodawcy (odnośnie uwzględnienia ww. przychodu w rozliczeniu podatku dochodowego Podatkowej Grupy Kapitałowej), które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

Ad. 4

Stanowisko Spółki w zakresie uwzględnienia w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych PGK dochodu/straty Spółki Dominującej z tytułu sprzedaży całości lub części udziałów Spółki Zależnej, tj. w zakresie pytania oznaczonego nr 4 uznaje się za prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku numerem 4.

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 tut. Organ jest zobowiązany rozpatrywać indywidualnie.

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