

ILPB3/423-187/14-3/EK - Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Rodzaj dokumentu	interpretacja indywidualna
Sygnatura	ILPB3/423-187/14-3/EK
Data	2014.07.16
Autor	Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu
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
Istota interpretacji	Podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych między spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową.

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) oraz § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko, przedstawione we wniosku z 18 kwietnia 2014 r. (data wpływu 18 kwietnia 2014 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych między spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 18 kwietnia 2014 r. został złożony ww. wniosek – uzupełniony pismem z 6 czerwca 2014 r. (data wpływu 10 czerwca 2014 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie stosowania przepisów dotyczących cen transferowych w stosunku do transakcji dokonywanych między spółkami tworzącymi Podatkową Grupę Kapitałową.

We wniosku przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego.

.Sp. z o.o. (dalej: „A”) jest stroną zawartej umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej „A” (dalej: Wnioskodawca, PGK lub Grupa) zawarta została na okres 3 lat podatkowych. W ramach PGK „A” jest spółką dominującą i jednocześnie pełni rolę spółki reprezentującej Grupę, odpowiedzialną za rozliczenia podatkowe Grupy w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 oraz art. 1a ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. „A” złożyła wniosek o rejestrację umowy o utworzeniu PGK do właściwego naczelnika urzędu skarbowego co najmniej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez Grupę.

W skład PGK wchodzi jeszcze dwie spółki kapitałowe – „B(...)” Sp. z o.o. (dalej: „B”), w której „A” posiada bezpośredni 99,93% udział w kapitale zakładowym oraz „C” Sp. z o.o. (dalej: „C”), w której „A” posiada bezpośredni 100% udział w kapitale zakładowym (łącznie: Członkowie PGK).

Wnioskodawca pragnie zaznaczyć, że wszystkie wymogi niezbędne do utworzenia PGK określone na gruncie art. 1a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały spełnione przez Członków PGK.

Dochód PGK będzie stanowił nadwyżka sumy dochodów Członków PGK nad sumą ich strat. Jeżeli za rok podatkowy suma strat przekroczy sumę dochodu Członków PGK, różnica stanowić będzie stratę Grupy. Dochody i straty Członków PGK obliczane będą zgodnie z art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zaś dochód lub strata PGK zgodnie z art. 7a ww. ustawy.

W okresie trwania PGK Członkowie PGK mogą dokonywać między sobą różnych transakcji, w tym darowizn w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm., dalej: KC). Przedmiotem darowizn mogą być w szczególności wierzytelności pieniężne.

W związku z powyższym opisanym zadano następujące pytanie.

Czy w stosunku do przedstawionych w opisie zdarzenia przyszłego transakcji, w tym darowizn, dokonywanych pomiędzy członkami PGK nie będą miały zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych określone w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z uwagi na art. 11 ust. 8 tejże ustawy...

Zdaniem Wnioskodawcy, do transakcji, w tym także darowizn, dokonywanych pomiędzy członkami PGK nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych określone w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z uwagi na brzmienie art. 11 ust. 8 tejże ustawy. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.

Zgodnie z art. 11 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy ust. 4 nie mają zastosowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

Z powyższego przepisu wynika zatem wprost, że w przypadku świadczeń, w tym także darowizn, między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową nie mają zastosowania przepisy dotyczące szacowania dochodów przez organ podatkowy, w sytuacji gdy ceny zastosowane 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 nieodpowiadających rynkowym nie znajduje uzasadnienia 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 odstępianie od stosowania art. 11 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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, zatem rozliczenia pomiędzy członkami podatkowej grupy kapitałowej generują przychody i koszty uwzględniane przy ustalaniu jednej podstawy opodatkowania. Skoro zatem 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.

Wnioskodawca pragnie wskazać, iż powyżej zaprezentowane stanowisko znajduje potwierdzenie w praktyce organów podatkowych, w szczególności w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 kwietnia 2013 r. sygn. IPPB5/423-119/13-4/RS.

Mając na względzie powyższe, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że do transakcji, w tym także darowizn, dokonywanych pomiędzy Członkami PGK nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące cen

transferowych określone w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, z uwagi na brzmienie art. 11 ust. 8 tejże ustawy.

Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w niniejszym wniosku potwierdza również praktyka organów podatkowych. W szczególności:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 19 lutego 2014 r. sygn. IPPB5/423-922/13-5/RS, który uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, iż: „do transakcji odpłatnego zbycia Składników majątkowych pomiędzy Spółkami wchodzącymi w skład PGK (realizowanych w ramach PGK) nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące cen transferowych. W konsekwencji, w przypadku ustalenia ceny transakcyjnej poniżej lub powyżej wartości rynkowej dla transakcji odpłatnego zbycia/nabycia składników majątkowych dokonanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi tworzącymi PGK (tj. C. i BP.), ze względu za brzmienie art. 11 ust. 8 UPDOP, nie znajdują zastosowania postanowienia art. 11 ust. 1-4 UPDOP dotyczące możliwości oszacowania przez organy podatkowe dodatkowego dochodu podatkowego z uwagi na zastosowanie warunków transakcyjnych odbiegających od „warunków rynkowych”,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 października 2013 r. sygn. IPPB5/423-619/13-2/RS stwierdził, iż: „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 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”,
- Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 października 2013 r. sygn. IPPB5/423-605/13-2/RS stwierdził, iż: „w przypadku transakcji sprzedaży pomiędzy Spółką a spółkami wchodzącymi w skład PGK, niezależnie od poziomu cen, które będą stosowane przez członków PGK, nie będą one podlegały weryfikacji i szacowaniu przez organy podatkowe dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Natomiast, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do sporządzania dokumentacji cen transferowych w rozumieniu art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 851) nie zawiera definicji „darowizny”. W związku z powyższym rozstrzygnięcie, czy dana czynność stanowi darowiznę wymaga sięgnięcia – w myśl reguł 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 stwierdzić, 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.

Zgodnie z art. 11 ust. 1-4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli w wyniku powiązań między podmiotami krajowymi, w tym m.in. kapitałowych, majątkowych oraz personalnych, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty i w wyniku tego, podatnik nie wykazuje dochodów jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, dochody takiego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Jednocześnie ustawa przewiduje wyjątek od powyższej zasady ogólnej. Zgodnie z art. 11 ust. 8 powołanej ustawy, przepisów art. 11 ust. 1-4 nie stosuje się w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5, 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, że 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 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 o podatku dochodowym od osób prawnych charakterystyczna jest dla znanej w doktrynie prawa konstrukcji przepisów szczególnych i przepisów ogólnych.

W konsekwencji należy stwierdzić, że 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 ww. ustawy, wówczas dany stan faktyczny należy ocenić wyłącznie w świetle postanowień art. 11 cyt. ustawy, nie zaś art. 14.

Podkreślenia wymaga, że podobne relacje jak między przepisami szczególnymi i ogólnymi zachodzą między art. 11 ust. 1-4, a art. 11 ust. 8 cyt. ustawy. Mianowicie, art. 11 ust. 8, 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 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 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.

Odnosząc powyższe do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, że niezależnie od poziomu cen, które będą stosowane przez członków Podatkowej Grupy Kapitałowej, w tym w stosunku do 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 należało uznać za prawidłowe.

Na marginesie należy zaznaczyć, że regulacje art. 14 ust. 1-3 ww. ustawy podatkowej (z wyjątkiem art. 14 ust. 1 zd. 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.

Końcowo Odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę pism urzędowych, tut. Organ informuje, że rozstrzygnięcia te zostały wydane w indywidualnych sprawach i nie mają zastosowania ani konsekwencji wiążących w odniesieniu do żadnego innego zaistniałego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego.

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