

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD6.8202.4.2021

MINISTRA FINANSÓW, FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ

z dnia 19 października 2021 r.

w sprawie sposobu obliczania bezpośrednio kolejno następujących po sobie pięciu lat podatkowych dla celów rozliczenia przez spółki strat powstałych i nierozliczonych w latach poprzedzających pierwszy rok podatkowy podatkowej grupy kapitałowej

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy przepisu art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [dalej jako: „ustawa o CIT”]²⁾, w odniesieniu do sposobu ustalania okresu najbliższych kolejno następujących po sobie pięciu lat podatkowych. Zakres interpretacji ogólnej obejmuje kwestię rozliczenia przez spółkę strat powstałych i nierozliczonych w latach poprzedzających pierwszy rok podatkowy podatkowej grupy kapitałowej, po zakończeniu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 ustawy o CIT podatkową grupą kapitałową może być grupa co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych [dalej jako: „PGK”]. Powyższe uzależnione jest od spełnienia warunków określonych w art. 1a ust. 2 ustawy o CIT. Jednym z nich jest zawarcie w formie aktu notarialnego umowy o utworzeniu PGK [dalej jako: „umowa”] na okres co najmniej trzech lat podatkowych. Następnie umowa musi zostać zgłoszona przez spółkę dominującą do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według jej siedziby na co najmniej 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez PGK. Po wydaniu decyzji o rejestracji niniejszej umowy przez naczelnika urzędu skarbowego, PGK staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Od początku roku podatkowego wskazanego w umowie, aż do końca okresu na jaki umowa została zawarta, zgodnie z art. 7a ust. 1 ustawy o CIT, spółki rozliczają wspólnie swoje dochody i straty w ramach PGK. Na podstawie art. 1a ust. 9 ustawy o CIT istnieje możliwość przedłużenia okresu na jaki została zawarta umowa o PGK poprzez złożenie nowej umowy o PGK przez spółkę dominującą do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na jej siedzibę.

W związku z powyższym upływ ostatniego roku podatkowego w okresie na jaki została zawarta umowa o PGK przy jednoczesnym braku zgłoszenia oraz rejestracji nowej umowy o PGK na następne lata

¹⁾ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

²⁾ Dz.U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.

podatkowe, skutkuje utratą statusu podatnika przez PGK na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych.

Zgodnie z art. 1a ust. 10 ustawy o CIT PGK traci status podatnika przed upływem okresu na jaki zawarta została umowa, jeśli wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub stanie prawnym naruszające warunki określone w art. 1a ust. 2 ustawy o CIT. W tym przypadku pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które wchodziły w skład PGK, z zastrzeżeniem art. 1a ust. 12 ustawy o CIT, jest dzień wystąpienia ww. zmian.

Przepis art. 1a ust. 12 ustawy o CIT reguluje naruszenie warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poprzez spadek progu rentowności poniżej minimalnego poziomu 2%. W tym przypadku utrata statusu podatnika przez PGK następuje nie w dniu spadku minimalnego progu rentowności, lecz na koniec roku podatkowego PGK, w którym ta zmiana nastąpiła.

W związku z powyższym PGK traci status podatnika na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych na skutek:

- 1) upływu terminu obowiązywania umowy o PGK; lub
- 2) wystąpienia w okresie obowiązywania umowy zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego.

Zgodnie z treścią artykułu 8 ust. 7 pkt 1 ustawy o CIT dzień poprzedzający pierwszy rok podatkowy PGK jest ostatnim dniem roku podatkowego spółek tworzących PGK. Natomiast art. 8 ust. 7 pkt 2 stanowi, że w przypadku upływu okresu obowiązywania umowy o PGK lub w przypadku utraty statusu podatnika przez PGK z innych powodów, rok podatkowy spółek tworzących uprzednio PGK rozpoczyna się w dniu następującym po wystąpieniu tych okoliczności.

Na podstawie art. 7 ust. 5 ustawy o CIT podatnik jest uprawniony do:

- 1) obniżenia dochodu o wysokość straty z tego samego źródła w okresie pięciu najbliższych kolejno po sobie następujących lat podatkowych, z tym że kwota obniżenia tego dochodu w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty; albo
- 2) obniżenia jednorazowo dochodu o wysokość straty z tego samego źródła w okresie najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł. Nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia tego dochodu w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Zgodnie z art. 7a ust. 2 ustawy o CIT spółki tworzące PGK nie mogą obniżyć swojego dochodu o wysokość straty wygenerowanej przez PGK. Z kolei art. 7a ust. 3 ustawy o CIT stanowi, że z dochodu PGK nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez te spółki w okresie przed zawiązaniem PGK.

Na tle prezentowanego brzmienia art. 7 ust. 5 ustawy o CIT pojawiły się wątpliwości co do sposobu określania okresu kolejno następujących po sobie pięciu lat podatkowych dla celów rozliczenia przez spółkę strat podatkowych poniesionych w latach poprzedzających pierwszy rok podatkowy PGK³⁾.

³⁾ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. IBPB-1-1/4510-49/16/BK; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2016 r., sygn. 0461-ITPB3.4510.511.2016.1.AK; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2016 r., sygn. 3063-ILPB2.4510.147.2016.1.PS oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 maja 2020 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.77.2020.1.AG. Brak jest również jednoznacznego stanowiska w literaturze przedmiotu, szerzej: A. Nowak, J. Czerwiński, Ł. Dominik, K. Dyba, T. Leszczewski, G. Sprawka, P. Suchocki, A. Turska, J. Wierzejska, *Podatkowa grupa kapitałowa*, red. A. Nowak, Warszawa 2015, wyd. 1, s. 62–65.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Zgodnie z wykładnią językową art. 8 ust. 7 pkt 1 ustawy o CIT, dzień poprzedzający początek roku podatkowego PGK jest dniem kończącym rok podatkowy spółek tworzących PGK. Natomiast art. 8 ust. 7 pkt 2 ustawy o CIT stanowi, że dniem rozpoczynającym rok podatkowy spółek tworzących uprzednio PGK jest dzień następujący po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy lub w którym PGK utraciła status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Z wykładni powołanych przepisów wynika, że spółka tworząca PGK w okresie obowiązywania umowy o PGK nie ma odrębnego roku podatkowego. W związku z powyższym należy uznać, że bieg pięcioletniego terminu na odliczenia straty poniesionej przez spółkę przed utworzeniem PGK, zostaje zawieszony na okres obowiązywania umowy o PGK.

Na ustalenie pierwszego dnia roku podatkowego spółek tworzących uprzednio PGK nie ma wpływu obowiązek rozliczenia podatku wynikający z art. 1a ust. 10a ustawy o CIT. Przepis ten ma na celu zapewnić prawidłowe rozliczenie podatku, mimo że podatnika w postaci PGK już nie ma. Z tego względu przepis wprowadza fikcję prawną, zgodnie z którą spółki dla celów rozliczenia podatku przyjmują, że PGK w tym okresie nie istniała („przyjmując, że podatkowa grupa kapitałowa w tych okresach nie istniała”). Nie wpływa to jednak w żaden sposób na określenie pierwszego roku podatkowego spółki ani końca roku podatkowego PGK.

Zgodnie z art. 7a ust. 1 ustawy o CIT spółki tworzące PGK dokonują wspólnego rozliczenia w okresie funkcjonowania PGK, na potrzeby zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Normy prawne zawarte w art. 7a ust. 2–3 ustawy o CIT rozgraniczają dochód oraz stratę generowaną przez PGK i spółki, przed oraz po zakończeniu funkcjonowania PGK. Z wykładni art. 7a ust. 3 ustawy o CIT nie wynika jednak, że spółka traci prawo do rozliczenia straty powstałej przed zawiązaniem PGK.

Zgodnie z treścią artykułu 1a ust. 1 ustawy o CIT PGK jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Oznacza to, że PGK oraz spółki tworzące PGK są odrębnymi podmiotami podatku dochodowego od osób prawnych. Odrębność PGK i spółek ją tworzących potwierdzają ponadto art. 1a ust. 3a w zw. z art. 27 ust. 2 ustawy o CIT, który stanowi że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania podatkowego PGK oraz art. 1a ust. 7 ustawy o CIT, który nakłada na spółkę dominującą obowiązek poboru i wpłaty podatku oraz zaliczek na ten podatek. Nie można zatem utożsamiać PGK ze spółkami tworzącymi PGK. Obowiązki i uprawnienia PGK nie dotyczą spółek tworzących PGK a uprawnienia i obowiązki spółek tworzących PGK nie dotyczą PGK. W związku z powyższym należy uznać, że brak jest tożsamości podmiotowej pomiędzy PGK a spółkami tworzącymi PGK.

Okres pięciu najbliższych kolejno następujących po sobie lat podatkowych, w którym podmiot jest uprawniony do pomniejszenia dochodu o wysokość wygenerowanej straty w latach poprzednich, należy odnosić do lat podatkowych podmiotu, który tę stratę poniósł. Po pierwsze PGK oraz spółki ją tworzące są odrębnymi podmiotami podatku dochodowego od osób prawnych. Nie występuje zatem tożsamość dochodów oraz strat, czego skutkiem jest brak możliwości ich kompensacji. Po drugie rok podatkowy spółki kończy się wraz z rozpoczęciem roku podatkowego PGK a następny zaczyna się w momencie zakończenia funkcjonowania PGK. Przepisy ustawy o CIT wyraźnie odróżniają rok podatkowy spółki od roku podatkowego PGK. Nie można zatem utożsamiać roku podatkowego PGK z rokiem podatkowym spółki.

W związku z powyższym obliczając okres pięciu najbliższych kolejno następujących po sobie lat podatkowych dla celów rozliczenia przez spółkę straty powstałej przed przystąpieniem do PGK, nie uwzględnia się lat podatkowych PGK. Pięcioletni okres, o którym mowa w art. 7 ust. 5 ustawy o CIT (w stosunku do straty poniesionej przez spółkę przed zawiązaniem PGK), ulega zawieszeniu na skutek przystąpienia spółki do PGK. Termin ten zaczyna biec wraz z rozpoczęciem kolejnego roku podatkowego spółki, ponieważ jest to najbliższy kolejno bezpośrednio następujący po sobie rok

podatkowy podmiotu, który jest uprawniony do rozliczenia tej straty. Taka wykładnia art. 7 ust. 5 ustawy o CIT jest zgodna ze stanowiskiem prezentowanym przez sądy administracyjne w Polsce⁴⁾.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej: z up. J. Sarnowski

⁴⁾ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 października 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 676/18; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 października 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 675/18; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 października 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 674/18; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 października 2018 r., sygn. akt I SA/Wr 672/18; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1308/20.