

AGNIESZKA WITKE

e-mail: 178469@student.ue.wroc.pl

ORCID: 0000-0002-2245-9686

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

WADY I ZALETY PODATKOWYCH GRUP KAPITAŁOWYCH

JEL Classification: H21, H29, K34

Streszczenie: Celem artykułu jest wyjaśnienie, czym jest podatkowa grupa kapitałowa, oraz wskazanie motywów, jakimi kierują się spółki przy podejmowaniu decyzji o jej utworzeniu. Wybór tego rozwiązania niesie za sobą wiele istotnych konsekwencji, które ostatecznie mogą wpłynąć na poprawę wyników przedsiębiorstw wchodzących w jej skład. Najbardziej przekonującym argumentem jest możliwość wspólnego rozliczania się podmiotów, co w rezultacie może prowadzić do redukcji łącznego zobowiązania podatkowego. Jednak tak jak w rzeczywistości nie istnieją rozwiązania idealne, tak i w tym przypadku mogą pojawić się problemy, które zadecydują o zaniechaniu utworzenia takiej grupy. Niniejsze opracowanie przedstawia najważniejsze kwestie związane z podatkową grupą kapitałową oraz wskazuje jej wady i zalety.

Słowa kluczowe: podatkowe grupy kapitałowe, podatek dochodowy od osób prawnych, teoria jedności gospodarczej.

1. Wstęp

Aby pojąć, czym jest grupa kapitałowa, kluczowe jest zrozumienie pojęcia zgrupowania gospodarczego. Zgrupowanie gospodarcze jest rozumiane jako zespół samodzielnych prawnie podmiotów gospodarczych, stworzony po to, aby realizować wspólne cele gospodarcze na podstawie łączących te podmioty powiązań. Zgrupowania te mogą mieć charakter kapitałowy, czyli bazujący głównie na powiązaniach kapitałowych, lub kontraktowy, czyli związany głównie z powiązaniem kontraktowymi. Grupa kapitałowa jest zgrupowaniem powiązaniem przede wszystkim więziami kapitałowymi (Trocki, 2004, s. 40-41).

Podatkowa grupa kapitałowa jest pojęciem istniejącym w prawie podatkowym. Rozumiana jest jako narzędzie, które umożliwia konsolidację wyników podatkowych różnych podmiotów, w związku z czym może wpłynąć na zmniejszenie zobowiązania podatkowego oraz obowiązków administracyjnych, a także na wzrost swobody związanej z dokonywaniem transakcji między podmiotami zależnymi (Internet 1). Jest to rozwiązanie stosowane nie tylko w Polsce, ale i w wielu krajach na całym świecie. Z najbardziej aktualnych danych opublikowanych na stronie rządowej wynika, że w 2021 roku w Polsce działało 61 takich grup (stan na 1 września 2021) (Internet 4).

Celem artykułu jest wyjaśnienie specyfiki podatkowej grupy kapitałowej oraz przedstawienie jej wad i zalet. Zostaną w nim zaprezentowane wady i zalety, któ-

re mogą mieć wpływ na decyzję o założeniu grupy podatkowej, a także zostanie omówiona jej istota oraz warunki, które muszą być spełnione, aby mogła powstać. Metody badawcze zastosowane w artykule obejmują przegląd literatury, przegląd aktów prawnych oraz dedukcję.

2. Podatkowe grupy kapitałowe

Działanie podatkowych grup kapitałowych jest uregulowane prawnie w systemach Unii Europejskiej. W Polsce ich formalna definicja została zawarta w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 ze zm., dalej też jako: updop). Wskazuje ona, że podatkowa grupa kapitałowa to grupa składająca się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego, które mają osobowość prawną oraz pozostają w związkach kapitałowych. Zakładając podatkową grupę kapitałową, należy jednak pamiętać, że po rejestracji umowy grupa ta nie może być powiększona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek ją tworzących. Wyjątkiem jest jedynie przejęcie spółki, która wchodzi w skład grupy, przez inną spółkę z tej grupy, chyba że połączenie tych podmiotów prowadzi do zmniejszenia ich liczby poniżej dwóch.

Spółki chcące zawiązać podatkową grupę kapitałową muszą mieć określoną formę prawną, tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, prostej spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej, przy czym należy pamiętać o kluczowym wymogu, jakim jest konieczność posiadania siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Utworzenie grupy jest uzależnione również od spełnienia wielu innych, określonych wymogów, do których zaliczone są następujące:

- przeciętny kapitał zakładowy spółek nie może być niższy niż 500 000 zł,
- spółka dominująca musi posiadać 75% bezpośredniego udziału w kapitale zakładowym pozostałych spółek, określanych jako spółki zależne,
- obowiązuje zakaz posiadania przez spółki zależne udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących grupę,
- spółki nie mogą mieć jakichkolwiek zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 1a).

Podatkami stanowiącymi dochód budżetu państwa zgodnie z art. 111 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1773 ze zm.) są wszystkie podatki z wyłączeniem tych, które stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, przychody państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych na mocy odrębnych ustaw. Poza zakresem wspomnianego przepisu pozostają więc takie podatki, jak np. podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny lub podatek od transportu. Żadnych konsekwencji nie będą również powodowały zaległości w opłatach lokalnych, takie jak np. opłata skarbową.

Podatkowa grupa kapitałowa składa się ze spółek, wśród których ze względu na pełnioną funkcję wyróżnia się spółka dominująca. Reprezentuje ona grupę w zakre-

się wywiązywania się z obowiązków, jakie wynikają z updog oraz z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540, t.j. ze zm.). W sferze jej zobowiązań leży między innymi zgłoszenie do naczelnika urzędu skarbowego (co najmniej na 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego) zawartej przez grupę umowy. Spoczywa na niej także obowiązek zgłaszania właściwemu naczelnikowi każdej zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek, a także zmian w stanie faktycznym lub prawnym, które skutkują naruszeniem warunków uznania takiej grupy za podatnika podatku dochodowego. Co więcej, jest odpowiedzialna za obliczanie, pobieranie i wpłacanie podatku dochodowego oraz zaliczek na ten podatek.

Umowa powinna być sporządzona w formie aktu notarialnego przez spółkę dominującą oraz spółki zależne, a także zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego, przy czym należy pamiętać, że czas trwania takiej umowy nie może być krótszy niż 3 lata podatkowe. Elementami obligatoryjnymi takiej umowy są:

- wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego,
- informacja o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym spółki dominującej i spółek zależnych tworzących podatkową grupę kapitałową, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek,
- określenie czasu trwania umowy,
- określenie przyjętego roku podatkowego (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 1a).

Warunki utrzymania statusu podatkowej grupy kapitałowej zostały opisane w updog i zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 3 tej ustawy po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę powinny spełniać warunki wymienione w pkt 1 lit. a)–c), czyli powinny przestrzegać:

- wysokości kapitału zakładowego spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej,
- struktury udziałów w spółkach tworzących podatkową grupę kapitałową (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych...).

Oprócz tego ustawa określa dalsze wymogi decydujące o utrzymaniu statusu podatkowej grupy kapitałowej:

- 1) brak możliwości korzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego dla dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia oraz określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji. Są to zwolnienia przedmiotowe, które zostały wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 34 oraz 34a;
- 2) brak możliwości korzystania ze zwolnień na podstawie odrębnych ustaw;
- 3) w przypadku dokonywania transakcji kontrolowanej z podmiotami powiązanymi, które nie wchodzą w skład grupy, nie jest dozwolone ustalanie lub narzucanie warunków, które różniłyby się od warunków ustalonych między podmiotami niepowiązanymi;

4) osiągnięcie przez grupę wskaźnika rentowności na poziomie co najmniej 2% (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 1a).

Utracenie statusu grupy podatkowej może natomiast nastąpić w momencie, gdy skończy się okres trwania umowy bądź też zostanie ona skutecznie wypowiedziana. Takie ryzyko pojawi się również wtedy, kiedy zostanie naruszony przynajmniej jeden z warunków niezbędnych do istnienia grupy, czyli na przykład wystąpią takie sytuacje, jak:

1) zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład grupy poniżej progu, tj. 75% zgodnie z art. 1a ust. 8a upodop, lub

2) nieosiągnięcie w roku podatkowym udziału dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2% zgodnie z art. 1a ust. 12 upodop.

Zasadniczo istnieją dwie teorie opodatkowania grup kapitałowych – teoria rozdziału, w której aspekty prawne mają przewagę nad ekonomicznymi, oraz teoria jedności gospodarczej, w której aspekty gospodarcze dominują nad prawnymi. Pierwsza z nich, tj. teoria rozdziału, wskazuje na konieczność odrębnego opodatkowania każdego podmiotu, jaki wchodzi w skład grupy kapitałowej. Nie ma znaczenia, czy przedsiębiorstwo wykazuje jakiegokolwiek powiązania z innym podmiotem, jest ono bowiem traktowane jako samodzielne pod względem prawnym oraz ekonomicznym. Grupa kapitałowa nie ma osobowości prawnej, nie jest więc w tym przypadku postrzegana jako podmiot podatkowy. W rezultacie istotną rolę odgrywa tzw. zasada *arm's length* mówiąca o tym, że ceny w transakcjach między podmiotami zależnymi powinny być ustalane w taki sposób, w jaki robiłyby to podmioty niezależne w porównywalnej sytuacji. W drugim przypadku, tj. jeśli chodzi o teorię jedności gospodarczej, ma się do czynienia z traktowaniem całej grupy kapitałowej jako podatnika. Istota tej teorii polega więc na wyłączeniu z podmiotowości podatkowej przedsiębiorstw, które tworzą grupę. Obroty wewnętrzne nie będą rodziły żadnego skutku prawnego – mają bowiem charakter neutralny (Internet 3). Podatkowa grupa kapitałowa stosuje się do teorii jedności gospodarczej i w związku z tym istotą tej grupy jest postrzeganie jej jako jednego podatnika, co wiąże się z ustalaniem dochodu (przychodów i kosztów) na podstawie wspólnego rozliczenia. Istotą jest również zabranie podmiotowości podatkowej spółkom, które działają w ramach grupy, w podatku dochodowym od osób prawnych (Wyciślok, 2014, s. 174-175).

3. Wady i zalety podatkowych grup kapitałowych

Nawiązując do wcześniej użytego stwierdzenia, należy stwierdzić, że podatkowa grupa kapitałowa jest samodzielnym podatnikiem podatku dochodowego. W związku z tym dominującym atutem takiej grupy jest bez wątpienia możliwość konsolidacji wyników podatkowych, która może wpłynąć na redukcję łącznego zobowiązania podatkowego grupy. Przykładami zastosowania konsolidacji są możliwość wspólnego rozliczania strat podatkowych oraz eliminowanie efektu transakcji między przedsiębiorstwami. Zgodnie bowiem z art. 11n pkt 4 upodop obowiązek sporządzenia

lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych zawieranych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Przesłankami do utworzenia grupy podatkowej mogą być następujące sytuacje:

a) grupa kapitałowa ma więcej niż jedną działalność i część z nich jest dochodowa, natomiast druga część może powodować straty. Ponadto istnieje jakiś powód, przez który podmioty nie decydują się na konsolidację w jeden podmiot prawny;

b) podmioty powiązane zawierają ze sobą wiele transakcji, które polegają na świadczeniu usług czy też przepływie towarów. Zgodnie z przepisami prawa takie transakcje powinny być realizowane zgodnie z wymogami cen transferowych, co jest skomplikowane, kosztowne i ryzykowne;

c) powstała konieczność swobodnego przepływu nadwyżek aktywów między podmiotami, które wchodzi w skład grupy (Nowak, 2015, s. 1-2).

Idąc dalej, do najistotniejszych zalet należy zaliczyć:

- usprawnienia sprawozdawcze; przez takie usprawnienia należy rozumieć fakt, że spółki tworzące podatkową grupę kapitałową są zobowiązane do złożenia tylko jednej deklaracji CIT-8, płacenia zaliczek na podatek dochodowy w imieniu jednego pomiotu, a co za tym idzie – także pojedynczej wpłaty podatku;
- brak obowiązku przygotowania dokumentacji lokalnej cen transferowych; spółki, zawierając pomiędzy sobą transakcje, nie mają obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej dla tych właśnie operacji (zgodnie z przytoczonym wcześniej art. 11n ust. 4 updog). Ta korzyść może być również postrzegana jako swoboda przepływu aktywów pomiędzy spółkami. Wszystkie bowiem przesunięcia pomiędzy spółkami mogą być wykonywane na podstawie umowy sprzedaży, a wynagrodzenie nie musi być rynkowe. Możliwe staje się zatem dowolne ustalanie wynagrodzenia zgodnie z zapotrzebowaniem finansowym podmiotów biorących udział w tej transakcji; nie istnieje wymóg prowadzenia dokumentacji cen transferowych, a ponadto mamy do czynienia z brakiem kosztów związanych z analizami rynkowymi (Nowak, 2015 s. 4-5);
- zniesienie limitu kosztów uzyskania przychodów przy zakupie usług niematerialnych, praw lub wartości niematerialnych, jeżeli stronami transakcji są spółki wchodzące w skład PGK. Punkt ten wynika z art. 15e ust. 14 updog, zgodnie z którym wymienione ograniczenia nie mają zastosowania do kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej właśnie grupy;
- elastyczność finansowania działań ze środków własnych; grupa podatkowa ułatwia przepływ środków i aktywów między tymi podmiotami, które generują nadwyżki finansowe, oraz tymi, które aktualnie zgłaszają zapotrzebowanie na te środki. Takie działania pozwalają na dofinansowanie tych spółek, które podjęły decyzję o inwestycjach lub o założeniu nowego biznesu (Nowak, 2015, s. 4);
- zniesienie limitów z tytułu kosztów finansowania dłużnego w przypadku umów pomiędzy spółkami wchodzącymi w skład podatkowych grup kapitałowych – punkt ten wynika z art. 15c ust. 11 updog, w którym jest mowa o tym, że w przy-

padku podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę kosztów finansowania dłużnego i przychodów, które mają charakter odsetkowy i wynikają z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.

Warto w tym miejscu także wskazać, że dołączenie spółki do podatkowej grupy kapitałowej nie uniemożliwia rozliczenia straty, która powstała przed przystąpieniem do niej. Wynika to z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej jako: WSA) w Warszawie z 8 grudnia 2020 r. (sygn. III SA/Wa 1308/20), w którym to sąd wskazał, że spółka, która wchodzi w skład grupy podatkowej, nie może odliczyć straty w trakcie jej funkcjonowania. Gdyby w tym właśnie czasie mijały lata uprawniające spółkę do odliczenia straty na podstawie art. 7 ust. 5 updop, wówczas prawo to zostałoby ograniczone bądź spółka zostałaby pozbawiona całkowicie tego prawa, co jest błędne. Odliczanie kolejnych pięciu lat zostaje wstrzymane na okres bycia członkiem grupy podatkowej i rozpoczyna się od dnia następnego po upływie okresu obowiązywania umowy tej grupy (Internet 2).

Podatkowa grupa kapitałowa wydaje się rozwiązaniem bardzo korzystnym, jednakże wiąże się także z istotnymi trudnościami. Dla spółek problemem związanym z założeniem grupy może okazać się spełnienie wszystkich warunków, związanych zarówno z samym zawarciem umowy, jak i dalszym funkcjonowaniem grupy. Istnieje bowiem wiele rygorystycznych wymogów, omówionych wcześniej, które są związane między innymi z koniecznością posiadania siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wysokością kapitału zakładowego, wysokością udziałów, jakie musi posiadać spółka dominująca w kapitale zakładowym innych spółek, zakazem, by spółki zależne posiadały udziały w spółkach z grupy, nieposiadaniem zaległości we wpłatach, które stanowią dochód budżetu państwa, brakiem możliwości korzystania ze zwolnień podatkowych, osiąganiem rentowności na poziomie 2% lub zakazem powiększania lub pomniejszania grupy o jakikolwiek podmiot (Internet 1).

Przechodząc do wad podatkowych grup kapitałowych, należy mieć na uwadze:

- rygorystyczne warunki, które muszą być spełnione, aby utworzyć taką grupę,
- łatwość utracenia statusu grupy podatkowej,
- solidarną odpowiedzialność spółek tworzących grupę za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy, zgodnie z art. 1a ust. 14 updop,
- zakaz pokrywania strat podatkowych poniesionych przez spółki tworzące grupę podatkową w okresie przed jej zawiązaniem, a więc gdy spółki były odrębnymi podatnikami, z dochodu osiąganego przez grupę w okresie jej funkcjonowania, zgodnie z art. 7a ust. 3 updop.

Reasumując, należy stwierdzić, że zalety przewyższają wady pod względem zarówno ich liczby, jak i znaczenia. Podatkowe grupy kapitałowe, pomimo swoich wad, są bez wątpienia ciekawym rozwiązaniem, które pomaga w sposób zgodny z prawem zmniejszyć zobowiązania podatkowe dzięki możliwości wspólnego rozliczania członków grupy. Argumentami przemawiającymi za ich utworzeniem

są zdecydowanie aspekty finansowe oraz usprawnienia administracyjne, związane przykładowo z brakiem obowiązku sporządzania dokumentacji lokalnej cen transferowych przy przeprowadzaniu transakcji z podmiotami powiązаныmi, która jest kosztowna oraz obciążona ryzykiem, a także możliwość swobodnego przepływu środków pieniężnych między podmiotami. Zasadniczo jedyną potencjalną trudnością jest konieczność spełnienia wszystkich rygorystycznych wymogów, jednak mimo to wszystkie korzyści, jakie można osiągnąć po przystąpieniu do takiej grupy, są w stanie ją zrekompensować.

4. Zakończenie

Grupa kapitałowa jest zgrupowaniem tworzonym dla realizacji wspólnych celów gospodarczych. Składa się z samodzielnych prawnie podmiotów, które muszą mieć formę spółek kapitałowych oraz być powiązane kapitałowo. Aby uznać taką grupę za odrębny podmiot, kluczowe jest sprecyzowanie jej celu. Taki cel jest określany mianem celu gospodarczego i jest związany z dążeniem do osiągnięcia korzyści materialnych z prowadzonej działalności (Trocki, 2004, s. 41-42).

Podsumowując, należy wskazać, że w artykule zostały przedstawione najważniejsze kwestie związane z utworzeniem podatkowej grupy kapitałowej. Zostały również wymienione i opisane jej mocne i słabe strony. Jak można zauważyć, podatkowe grupy kapitałowe są bardzo atrakcyjnym rozwiązaniem, pozwalającym przede wszystkim na konsolidację wyników spółek, a także przyczyniającym się do ułatwienia wielu procedur administracyjnych. Specyfika takich grup została szczegółowo uregulowana przepisami prawnymi, zarówno w Polsce, jak i w wielu innych państwach. Przedstawione w artykule przykłady pokazują, że ciężko jest znaleźć rozwiązanie idealne, gdyż za wieloma korzyściami stoi szereg słabych stron. Jednak po bliższym przyjrzeniu się zarówno plusom, jak i minusom widać istotną przewagę zalet nad wadami. Jest to związane nie tyle z przewagą liczebną, ile z wartością, jaką niesie każdy z przytoczonych atutów. Mimo to, warto pamiętać, że ze względu na liczne wymogi założenie oraz utrzymanie statusu takiej grupy może sprawić wiele problemów, co najprawdopodobniej przekłada się na stosunkowo niewielką liczbę podatkowych grup kapitałowych.

Literatura

- Nowak, A. (2015). *Podatkowa grupa kapitałowa*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Trocki, M. (2004). *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1773 ze zm.)
- Wyciśłok, J. (2014). *Spółki kapitałowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek kapitałowych*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Źródła internetowe

1. <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/podatnicy-i-zakres-opodatkowania/5280683.Podatkowa-Grupa-Kapitalowa-PGK-jakie-korzysci.html> (data dostępu: 16.12.2021)
2. <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=nzuxk4zogi3damzqgy3tkoa> (data dostępu: 16.12.2021)
3. <https://wnus.edu.pl/frfu/pl/issue/457/article/7066/> (data dostępu: 16.12.2021)
4. <https://www.gov.pl/web/finanse/2020-indywidualne-dane-podatnikow-CIT> (data dostępu: 16.12.2021)

ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF TAX CAPITAL GROUPS

Summary: The aim of this article is to explain what a tax capital group is and to indicate motives of companies when deciding to form such a group. The choice of such a solution has many important consequences that may ultimately improve the results of the companies that are part of the group. The most convincing argument is, of course, the possibility of joint settlements among the entities, which may result in the reduction of the total tax liability. However, just as in reality there are no ideal solutions, problems may arise that may decide not to establish such a group. This study aims to present the most important issues related to the tax capital group and discuss its advantages and disadvantages.

Keywords: tax groups, corporate income tax, economic unity theory.