

Katarzyna Błaszczak
ORCID: 0009-0002-5470-4225
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
katarzynablaszczak13@gmail.com

Analiza wybranych zmian wprowadzonych na mocy Polskiego Ładu w zakresie tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych

<https://doi.org/10.19195/2082-4939.14.11>

Analysis of selected changes introduced under
the Polish Deal in the scope of creating and functioning
of tax capital groups

Abstract

The article is devoted to the analysis of selected changes related to the creation and functioning of tax capital groups, introduced under the law referred to as the "Polish Deal." The intention of the Polish legislator was to increase interest in tax capital groups and to create opportunities for smaller entrepreneurs to join them. To this end, among other things, it was decided, the formal conditions for joining these structures were liberalized, the obligation to maintain the profitability of the group was dropped, and the prohibition on making changes to the composition of the companies forming the tax capital group was repealed. The article provides an assessment of the most significant changes that came into effect on January 1, 2022, and their impact on the actual interest in creating tax capital groups.

Keywords

tax capital groups, the Polish Deal, establishment of the tax capital groups, consolidation of the tax result, CIT taxation

Wprowadzenie

Mechanizmy umożliwiające konsolidację wyników podatkowych kilku odrębnych przedsiębiorstw z powodzeniem funkcjonują na świecie już od kilkudziesięciu lat. Takie rozwiązania znane są między innymi w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii, Niemczech oraz Francji. Możliwość wspólnego rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych przez kilka spółek pozostających w związkach kapitałowych w Polsce wprowadzono dopiero 1 stycznia 1996 roku dzięki stworzeniu konstrukcji podatkowej grupy kapitałowej (dalej: PGK). Przez wiele lat kształt odnośnych przepisów pozwalał jednak na skorzystanie z tego udogodnienia niewielu podmiotom ze względu na zakreślenie w sposób niezwykle rygorystyczny warunków tworzenia i funkcjonowania PGK. Każda kolejna nowelizacja wprowadzona w ciągu ostatnich prawie 30 lat miała ułatwić przystępowanie do tych struktur oraz w pewnym zakresie upraszczać ich działalność. Nie przełożyło się to jednak na znaczne zwiększenie liczby tego typu grup. Jeden z największych przełomów dotyczących brzmienia omawianych przepisów nastąpił 1 stycznia 2022 roku wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹, określanej jako Polski Ład.

Niniejszy artykuł został poświęcony omówieniu wprowadzonych reform w zakresie tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych oraz ich praktycznemu znaczeniu. Dzięki dokonaniu analizy znowelizowanych przepisów można stwierdzić, że intencją ustawodawcy było zwiększenie zainteresowania podatkowymi grupami kapitałowymi oraz stworzenie możliwości przystępowania do nich przez mniejszych przedsiębiorców. W tym celu zdecydowano się na zliberalizowanie bądź zupełne odstąpienie od pewnych warunków formalnych.

W celu dokonania właściwego wprowadzenia do omawianej problematyki na początku tekstu zostanie przedstawiona charakterystyka PGK jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych wraz ze wskazaniem korzyści i zagrożeń płynących z uczestnictwa w tym podmiocie, wpływających na jego znaczenie w systemie podatkowym. W dalszej części opracowania ukazane zostaną wybrane zmiany w zakresie utworzenia i funkcjonowania tych struktur. Natomiast końcowa część omówienia zostanie poświęcona na uwagi *de lege lata* i *de lege ferenda* oraz podsumowanie rozważań wraz z zaprezentowaniem ostatnich danych odnośnie do poziomu zainteresowania podatkowymi grupami kapitałowymi w Polsce.

Charakterystyka PGK z uwzględnieniem korzyści i zagrożeń

Istota PGK została wyrażona w art. 1a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych². Zgodnie z jego treścią podatkowe grupy

¹ Tekst jedn. Dz.U. poz. 2105 (dalej: Polski Ład).

² Tekst jedn. Dz.U. 2021 r. poz. 1800 (dalej: u.p.d.o.p.).

kapitałowe to grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych. W art. 1a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. dookreślono, że mogą być to jedynie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Charakter prawny PGK można uznać za szczególny, ponieważ nie mają one osobowości prawnej ani zdolności prawnej, mimo że są tworzone przez spółki będące osobami prawnymi. Niewątpliwie jednak podatkowe grupy kapitałowe cechuje posiadanie podmiotowości prawnopodatkowej, choć wyłącznie w sferze podatku dochodowego od osób prawnych. Wszystkie pozostałe podatki — zarówno państwowe, jak i samorządowe — do których zapłaty zobligowane są spółki tworzące PGK, są uiszczane przez nie odrębnie³. Ponadto podatkowym grupom kapitałowym przysługuje zdolność sądowa w zakresie jej praw i obowiązków jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Co ważne, zdolność ta jest ograniczona czasem trwania umowy konstytuującej PGK.

Jako cel tworzenia podatkowych grup kapitałowych wskazuje się przede wszystkim możliwość konsolidacji wyniku podatkowego spółek. Uczestnicy PGK mogą być bowiem zobowiązani do uiszczenia niższego podatku niż przy opodatkowaniu indywidualnym ze względu na możliwość łącznego obliczania dochodu oraz pomniejszenia go o sumę strat wszystkich spółek. Ponadto dzięki utworzeniu PGK uproszczona zostaje sama procedura płatności podatku, ponieważ do jego uiszczenia zostaje zobowiązany tylko jeden podmiot zamiast wszystkich spółek składających się na grupę. Utworzenie podatkowej grupy kapitałowej wpływa również na ułatwienie przepływów pieniężnych między spółkami, które może się przykładowo objawiać: uniknięciem finansowania odsetek, brakiem konieczności stosowania cen transferowych oraz odstąpieniem od konieczności uiszczenia podatku od czynności cywilnoprawnych⁴.

Mimo istotnych korzyści płynących z uczestnictwa w podatkowej grupie kapitałowej nie można nie wspomnieć o zagrożeniu, jakie niesie ono dla członków PGK. Mianowicie zgodnie z art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p. spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy. Takie rozwiązanie ma na celu zapobieżenie ucieczce od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe oraz zwiększenie kręgu podmiotów, od których organy podatkowe mogą egzekwować wskazane należności. Wydaje się jednak, że to właśnie może być jednym z czynników wpływających na niepopularność tego typu podmiotów w Polsce, ponieważ takie podejście nakłada na uczestników PGK ryzyko konieczności poniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe wszystkich spółek wchodzących w obręb grupy.

Innym powodem mogącym wpływać na niewielkie zainteresowanie podatkowymi grupami kapitałowymi w ostatnich latach w Polsce był dotychczasowy sposób uwzględniania poszczególnych ulg podatkowych oraz niemożność korzystania

³ B. Mazurkiewicz, P. Małecki, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 90.

⁴ A. Nowak, *Podatkowa grupa kapitałowa*, Warszawa 2015, s. 4.

z określonych w przepisach zwolnień podatkowych⁵. Przy analizie praktyki organów podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych największą wątpliwość budziła możliwość zastosowania ulgi na działalność badawczo-rozwojową (tak zwana ulga B+R). W przeszłości organy podatkowe umożliwiały bowiem korzystanie z „ulgi B+R” jedynie w ramach transakcji między spółkami tworzącymi PGK a podmiotami zewnętrznymi. Tymczasem zgodnie z najnowszą linią orzeczniczą, wyrażoną chociażby w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2020 roku⁶, fakt uczestnictwa w podatkowej grupie kapitałowej przez strony transakcji nie może być wystarczającą przesłanką do niezastosowania zasad dotyczących ulgi badawczo-rozwojowej. WSA stwierdził, że skoro nie ma wyraźnego wyłączenia stosowania przepisu art. 18d u.p.d.o.p. do podatkowej grupy kapitałowej lub spółek ją tworzących, trudno wskazać podstawy do odmowy zastosowania tego przepisu w wypadku poniesienia przez te spółki wydatków, o których mowa w art. 18d ust. 2 u.p.d.o.p., na rzecz innych spółek wchodzących w skład grupy. Wspomniane stanowisko jest niewątpliwie korzystne dla podatników i może wpłynąć na zwiększenie korzyści finansowych spółek w ramach podatkowej grupy kapitałowej, w której co najmniej jedna z nich prowadzi działalność innowacyjną na rzecz innej spółki uczestniczącej w PGK⁷.

Najważniejsze zmiany w zakresie warunków utworzenia PGK

Warunki utworzenia podatkowej grupy kapitałowej zostały wymienione w art. 1a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., a procedura zawarcia umowy o utworzeniu PGK dookreślona w art. 1a ust. 2 pkt 2 tej ustawy. W celu ukonstytuowania omawianego podatnika warunki wskazane w pkt 1 muszą być spełnione łącznie, a niedopełnienie któregoś z wymogów wiąże się z odmową zarejestrowania podatkowej grupy kapitałowej. Główne zmiany, jakie warto wyartykułować w tym kontekście, odnoszą się do wysokości przeciętnego kapitału zakładowego, rezygnacji z zakazu powiązań między spółkami oraz formy umowy ustanawiającej PGK.

Pierwsze *novum* polega na obniżeniu wartości przeciętnego kapitału zakładowego każdej ze spółek z minimalnej sumy 500 tysięcy na 250 tysięcy złotych. Dla

⁵ Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt lit. a) u.p.d.o.p. podatkowe grupy kapitałowe w celu zachowania swojego statusu nie mogą korzystać ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a u.p.d.o.p. oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw. Wymienione zwolnienia dotyczą dochodów osiąganych na terenie specjalnych stref ekonomicznych oraz dochodów uzyskanych z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 74, 1688, 2005). W obydwu przypadkach wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości (zgodnie z odrębnymi przepisami).

⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Wr 924/19, LEX nr 3021595.

⁷ M. Klimczyk, T. Satek, J. Wojtasik, *PGK rozliczy w uldze B+R usługi świadczone wewnątrzgrupowo przez CBR — przełomowy wyrok NSA*, PwC Studio, 28.03.2023, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/wyroki/pgk-rozliczy-w-uldze-br-uslugi-swiadczone-wewnatrzgrupowo-przez-cbr> (dostęp: 3.05.2023).

porównania warto wskazać, że od wejścia w życie art. 1a aż do 1 stycznia 2018 roku wymagana wartość przeciętnego kapitału zakładowego spółek była określana na poziomie nie mniejszym niż 1 milion złotych. Warto jednak zauważyć, że kapitał zakładowy nie może być utożsamiany z majątkiem przedsiębiorstwa, dlatego też w praktyce z momentem rejestracji spółka wcale nie musi dysponować kwotą 250 tysięcy złotych, ponieważ jest to jedynie określona w umowie bądź statucie wartość formalna. Mimo to, zgodnie z zamysłem ustawodawcy wyrażonym w uzasadnieniu do ustawy, wprowadzona wraz z wejściem w życie Polskiego Ładu zmiana niewątpliwie przyczyniła się do umożliwienia mniejszym podmiotom przystępowania do tej formy działalności⁸.

Kolejna zmiana w zakresie podatkowych grup kapitałowych odnosi się do formy zawarcia umowy, na mocy której zostaje powołany omawiany podmiot. Przed 1 stycznia 2022 roku art. 1a ust. 2 pkt 2 lit. a) u.p.d.o.p. przewidywał, że taka umowa powinna zostać zawarta w formie aktu notarialnego będącego formą szczególną kwalifikowaną. Akt notarialny bezsprzecznie jest najbezpieczniejszą, ale i najbardziej sformalizowaną metodą zawarcia umowy. W poprzednim stanie prawnym zawarcie umowy powołującej do życia podatkową grupę kapitałową w formie aktu notarialnego powodowało daleko idące skutki, ponieważ akt notarialny jako dokument urzędowy korzysta z domniemań prawnych dotyczących autentyczności i zgodności z prawdą postanowień, które w nim zawarto⁹.

Polski ustawodawca zdecydował się jednak dokonać zmian w tym zakresie i na wzór regulacji funkcjonujących w innych państwach wraz z wejściem w życie Polskiego Ładu formę aktu notarialnego zamieniono na formę pisemną. Propozycje wprowadzenia takiej zmiany były podnoszone w doktrynie od wielu lat, co uzasadniano tym, że forma aktu notarialnego wprowadza zbyt rygor tworzenia PGK¹⁰. W literaturze przedmiotu można jednocześnie spotkać się z poglądami krytykującym postulaty co do przyjęcia formy pisemnej za właściwą do zawarcia umowy o utworzenie podatkowej grupy kapitałowej. Przykładowo zdaniem Stefana Babiarsza akt notarialny jest formą korzystniejszą ze względu na związane z nią domniemania. Naczelnik urzędu skarbowego, który jest organem właściwym do rejestracji podatkowej grupy kapitałowej, w związku z charakterem aktu notarialnego nie mógł bowiem kwestionować oświadczeń w nim zawartych, co przyczyniało się do przyspieszenia rejestracji, a także ograniczenia obowiązków organu podatkowego dotyczących kontroli umowy¹¹. Wprowadzona zmiana niewątpliwie znosi wspomniany rygor w zakresie tworzenia PGK, co z punktu widzenia podatnika wpływa zachęcająco. Zarazem jednak nie sposób nie zgodzić się z opinią S. Babiarsza co do praktycznego wymiaru tworzenia podatkowej grupy kapitałowej. W tym wypadku liberalizacja warunków formalnych

⁸ Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, *Uzasadnienie do projektu Polski Ład*, Rządowe Centrum Legislacji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument514949.pdf> (dostęp: 18.01.2024).

⁹ S. Babiarsz, *Podatkowa grupa kapitałowa. Status podatkowy. Wybrane problemy*, [w:] *Uszczelnienie systemu prawa podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 186.

¹⁰ P. Sclera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe — koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych*, cz. 1. *Podatek dochodowy od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8, s. 51.

¹¹ S. Babiarsz, *Podatkowa grupa kapitałowa*, s. 186.

wiąże się z przeniesieniem pewnych obowiązków z podatnika na organ podatkowy, co zasadniczo wpływa na wydłużenie całej procedury rejestracji.

Na koniec warto napomnieć o rezygnacji przez ustawodawcę z zakazu posiadania udziałów przez spółki zależne w kapitale zakładowym innych spółek tworzących PGK. Warunek ten był uprzednio uregulowany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. c) u.p.d.o.p., jednak 1 stycznia 2022 roku przepis ten został uchylony. W obecnym stanie prawnym istnienie prawnych zależności między spółkami zależnymi jest dopuszczalne. Należy natomiast pamiętać o wciąż funkcjonującym art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b), który wprowadza obowiązek posiadania przez spółkę dominującą bezpośredniego udziału w kapitale zakładowym spółek zależnych w wysokości 75%. Warunek ten ma charakter bezwzględny i musi być spełniony zarówno przy tworzeniu PGK, jak i przez cały okres funkcjonowania grupy, co należy mieć na względzie przy nabywaniu przez spółki zależne udziałów lub akcji innych spółek.

Wybrane zmiany w zakresie funkcjonowania PGK

Analizując przepisy dotyczące funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 roku, należy przede wszystkim skupić się na stworzeniu przez ustawodawcę możliwości dokonywania zmian w składzie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz rezygnacji z utrzymywania przez PGK rentowności. Zarówno przed wejściem w życie Polskiego Ładu, jak i w obecnym stanie prawnym ustawodawca jako zasadę traktował niemożność dokonywania zmian w składzie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, w wypadku gdy umowa konstytuująca PGK została już zarejestrowana przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Nowelizacją z 2018 roku wprowadzono możliwość dokonywania przejęcia przez spółkę wchodzącą w skład PGK innej spółki, która jest uczestnikiem tej samej podatkowej grupy kapitałowej. Zmiana ta dała podstawę do przeprowadzania procesów transformacyjnych w obrębie tych spółek¹². Warunkiem negatywnym dopuszczalności takiego rozwiązania było niezmnieszenie liczby podmiotów tworzących PGK poniżej dwóch, co wydaje się logiczną konsekwencją spełnienia warunków koniecznych do zaistnienia podatkowej grupy kapitałowej, uregulowanych w art. 1a ust. 1 u.p.d.o.p.

Po ostatniej nowelizacji lista wyjątków, które umożliwiają dokonywanie zmian w składzie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, została rozszerzona. Poza dopuszczalnością łączenia w drodze przejęcia¹³ ustawodawca przewidział możliwość łączenia spółek przez fuzję, czyli zawiązanie nowej spółki przez pozostałych uczestników podatkowej grupy kapitałowej. Tak jak uprzednio nie może to jednak prowadzić do zmniejszenia liczby spółek tworzących PGK poniżej dwóch.

¹² D.M. Malinowski, *Podatkowa grupa kapitałowa w roku 2018*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 2, s. 3–5.

¹³ W ustawie wskazano, że możliwe jest dokonanie „przejęcia w drodze łączenia”, jednak wydaje się, że właściwa konstrukcja to „łączenie w drodze przejęcia”, ponieważ przejęcie (inaczej inkorporacja) — obok fuzji — jest jednym z dwóch sposobów łączenia się spółek; zob. A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2022, s. 417.

Kolejna zmiana odnosi się tylko do spółek zależnych, czyli spółek, w których kapitał zakładowy 75% udziałów posiada spółka dominująca. W art. 1a ust. 6 pkt 2 u.p.d.o.p. ustawodawca przewidział bowiem możliwość podziału spółek zależnych wchodzących w skład PGK przez zawiązanie nowej spółki lub nowych spółek zależnych, które będą członkami grupy. Przed wejściem w życie omawianych przepisów, zgodnie z interpretacją dokonywaną przez sądy administracyjne, rozszerzenie PGK o inne spółki skutkowało powstaniem nowej podatkowej grupy kapitałowej, a więc nowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych¹⁴. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 1a u.p.d.o.p. dokonywane w ramach spółek przejęcia i łączenia nie wpływają na powstanie obowiązku rejestracji PGK na nowo, co z pewnością jest rozwiązaniem korzystnym dla podatników.

Przechodząc do analizy kolejnego *novum* w omawianej kwestii, warto rozpocząć od omówienia pobudki jego wprowadzenia. Jako powód rezygnacji z warunku rentowności określonego na poziomie 2% przez cały okres istnienia podatkowej grupy kapitałowej wskazuje się bowiem wybuch pandemii COVID-19 oraz jej skutki. W poprzednim stanie prawnym udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2% był warunkiem *sine qua non* posiadania statusu PGK. Gdy dochodziło do naruszenia warunku rentowności, wówczas utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej następowała z ostatnim dniem roku kalendarzowego, w którym wymóg ten został niedopełniony. Ze względu jednak na kryzys gospodarczy, który pojawił się na początku 2020 roku, postanowiono nie traktować tego warunku w sposób absolutny. Celem takiego działania była ochrona podatników, którzy niejednokrotnie nie mieli obiektywnej możliwości osiągnięcia takiego wyniku ze względu na obowiązujące ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej¹⁵.

Początkowo zmiany w tym zakresie wprowadzono na mocy ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 roku o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2¹⁶, w której wskazano, że warunek utrzymania 2% rentowności uważa się za spełniony, jeżeli w 2020 lub 2021 roku PGK poniosła negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu pandemii COVID-19. Było to jednak rozwiązanie tymczasowe. Trwałe usunięcie tego wymogu z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nastąpiło dopiero 1 stycznia 2022 roku.

W piśmiennictwie podnoszono, że wskazana zmiana może mieć największe znaczenie dla wzrostu popularności omawianych podmiotów, gdyż w pewnym sensie wprowadza ona stan pewności dla podatnika¹⁷. Warto również podkreślić, że jeszcze przed ogłoszeniem stanu epidemii w literaturze przedmiotu postulowano uchylenie tego wymogu, jednak dopiero w obliczu kryzysu zdecydowano się dokonać zmian omawianych regulacji.

¹⁴ Jako przykład można wskazać wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 czerwca 2015 roku, sygn. I SA/GI 86/15, LEX nr 1784542.

¹⁵ Ł. Łowczyński, *Korzyści Podatkowej Grupy Kapitałowej w świetle tarczy antykryzysowej 2.0*, Nexia Advicero, 7.05.2020, <http://www.advicero.eu/korzysci-podatkowej-grupy-kapitalowej-w-swietle-tarczy-antykryzysowej-2-0/> (dostęp: 3.05.2023).

¹⁶ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 roku o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (tekst jedn. Dz.U. 2022 r. poz. 376).

¹⁷ *Co tak naprawdę zmieni się w przepisach o PGK?*, MDDP.pl, <https://www.mddp.pl/co-tak-naprawde-zmieni-sie-w-przepisach-o-pgk/> (dostęp: 3.05.2023).

Uwagi *de lege lata* i *de lege ferenda*

Wprowadzone do art. 1a u.p.d.o.p. zmiany w znacznej mierze można ocenić pozytywnie. Wiele postulatów, które podnosili w przeszłości praktycy oraz przedstawiciele doktryny, zostało uwzględnionych. Nie sposób jednak nie zauważyć wciąż istniejących uchybień w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które odnoszą się do podatkowych grup kapitałowych.

Warta wyartykułowania jest zwłaszcza pewna niekonsekwencja ustawodawcy w kontekście używanej terminologii. Przede wszystkim 1 marca 2021 roku weszła w życie nowelizacja, na mocy której umożliwiono prostym spółkom akcyjnym (dalej: PSA) przystępowanie do podatkowych grup kapitałowych, aczkolwiek nie dokonano wówczas zmian w brzmieniu art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. a) i b) u.p.d.o.p, zawierającego wymogi dotyczące wysokości kapitału zakładowego spółek oraz wielkości udziałów w kapitale zakładowym spółek zależnych, które powinna posiadać spółka dominująca. Funduszem podstawowym PSA jest zaś kapitał akcyjny, który nie ma charakteru stałego, a jego zmiana nie wymaga zmiany umowy spółki, dlatego też terminologia używana zbiorczo do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej i prostej spółki akcyjnej nie może być oceniona w sposób pozytywny. Korekty wymagałaby również treść postanowienia art. 1a ust. 6 pkt 1 u.p.d.o.p, w którym użyto sformułowania „przejęcie w drodze łączenia” zamiast „łączenie w drodze przejęcia”, co zostało sygnalizowane we wcześniejszej części artykułu.

Ponadto w doktrynie zwraca się uwagę na dyskryminacyjny charakter przepisów odnośnie do podatkowych grup kapitałowych¹⁸. Według przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych PGK mogą być bowiem tworzone jedynie przez spółki mające siedzibę w Rzeczypospolitej Polskiej. Spółki, które mają rezydencję podatkową w Polsce, ale na podstawie innego kryterium niż siedziba, nie mogą więc przystępować do podatkowych grup kapitałowych, a w konsekwencji czerpać korzyści wynikających z uczestnictwa w tego typu podmiocie. Warto w tym miejscu podkreślić, że przepis art. 1a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. wprost wskazuje warunki o charakterze bezwzględny, które muszą spełnić spółki, nie tylko przy tworzeniu, ale przez cały czas trwania podatkowej grupy kapitałowej. Tymczasem Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 28 stycznia 1986 roku w sprawie *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*¹⁹ wskazał, że odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania wyłącznie na podstawie siedziby podatnika to przejaw ukrytej dyskryminacji. Z orzecznictwa TSUE wynika, że siedziba spółki, analogicznie jak obywatelstwo, jest kryterium przynależności państwowej, o którym mowa w art. 18 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁰, i w związku z tym nie może być podstawą odmiennego traktowania poszczególnych podmiotów przez państwa członkowskie UE. Słuszne wydają się zatem postulaty dotyczące konieczności dostosowania polskich

¹⁸ B. Kuźniacki, *Niezgodność polskich przepisów o podatkowych grupach kapitałowych z zasadą zakazu dyskryminacji w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 2, s. 6.

¹⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 28 stycznia 1986 roku w sprawie 270/83, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*.

²⁰ Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r.

przepisów o podatkowych grupach kapitałowych, tak aby stworzyć możliwość przystępowania do nich przez spółki, które mają siedzibę poza Polską, lecz na terytorium państw Unii Europejskiej, Europejskiego Obszaru Gospodarczego czy też innego państwa strony umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, mające w Polsce rezydencję podatkową zgodnie z postanowieniami danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania²¹. Wprowadzenie takiego rozwiązania mogłoby się przyczynić również do przyciągnięcia inwestorów z zagranicy, czego pośrednią konsekwencją byłoby tworzenie nowych miejsc pracy, zwiększenie konkurencyjności gospodarki kraju oraz dostarczenie nowych technologii wraz z wyjątkowym *know-how*.

Uwagi końcowe

Treść art. 1a u.p.d.o.p. od jego wprowadzenia do polskiego porządku prawnego 1 stycznia 1996 roku była nowelizowana kilkakrotnie. Co do zasady w działaniu ustawodawcy można zauważyć skłonność do łagodzenia wymogów związanych z tworzeniem podatkowych grup kapitałowych oraz ich późniejszym funkcjonowaniem. Ostatnia zmiana przepisów, która nastąpiła 1 stycznia 2022 roku w związku z generalną reformą polskiego systemu podatkowego, potwierdza ten kierunek działań. Co więcej, można ją uznać za jedną z dotychczas najbardziej znaczących reform dotyczących podatkowych grup kapitałowych. Jak można zauważyć, wprowadzone ułatwienia objawiają się przede wszystkim usuwaniem pewnych przesłanek czy wręcz przeciwnie — rozszerzaniem katalogów dopuszczalności pewnych działań. Zasadniczo nowe rozwiązania można ocenić pozytywnie mimo występujących uchybień terminologicznych.

Analizując jednak aktualne statystyki, nie da się dostrzec wpływu omawianej nowelizacji na zwiększenie zainteresowania podatkowymi grupami kapitałowymi w Polsce, ponieważ nieprzerwanie od 1 sierpnia 2020 roku ich liczba oscyluje wokół 60. Na miesiąc przed wejściem w życie przepisów Polskiego Ładu, 1 grudnia 2021 roku, w Polsce zarejestrowane były 62 podatkowe grupy kapitałowe. Natomiast z ostatnich danych Ministerstwa Finansów (stan z 1 grudnia 2022 roku) wynika, że w kraju funkcjonuje 67 podatkowych grup kapitałowych²². Obecnie trudno również stwierdzić, czy to się zmieni, gdyż mimo wprowadzenia korzystnych zmian w ciągu roku niewielu przedsiębiorców skorzystało z wprowadzonych ułatwień i zdecydowało się przystąpić do PGK. Można jednocześnie przypuszczać, że stworzenie możliwości uczestnictwa w podatkowych grupach kapitałowych spółkom, które mają rezydencję podatkową w Polsce, na podstawie kryterium innego niż siedziba mogłoby wpłynąć na wzrost zainteresowania tymi podmiotami. Jak na tę chwilę nowelizacja nie

²¹ J. Kiszka, *Podatkowa grupa kapitałowa — niektóre problemy tworzenia i funkcjonowania*, Instytut Studiów Podatkowych, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/podatkowa-grupa-kapitalowa-niektore-problemy-tworzenia-i-funkcjonowania/> (dostęp: 4.05.2023).

²² Ministerstwo Finansów, *Dane z zeznań podatkowych podatników, o których mowa w art. 27b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, 1.12.2022, <https://www.gov.pl/attachment/b202e7d6-e15c-4fa5-afd3-21a4c8d1a154> (dostęp: 3.05.2023).

przyniosła pożądanego skutku i prawdopodobnie obecna konstrukcja przepisów dotyczących podatkowych grup kapitałowych w Polsce wciąż nie jest wystarczająco atrakcyjna dla podatników.

Bibliografia

Opracowania

Babiarz S., *Podatkowa grupa kapitałowa. Status podatkowy. Wybrane problemy*, [w:] *Uszczelnienie systemu prawa podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.

Kidyba A., *Prawo handlowe*, Warszawa 2022.

Kuźniacki B., *Niezgodność polskich przepisów o podatkowych grupach kapitałowych z zasadą zakazu dyskryminacji w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2015, nr 2.

Malinowski D.M., *Podatkowa grupa kapitałowa w roku 2018*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 2.

Mazurkiewicz B., Małecki P., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Warszawa 2021.

Nowak A., *Podatkowa grupa kapitałowa*, Warszawa 2015.

Selera P., Supera-Markowska M., *Grupy podatkowe — koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych*, cz. 1. *Podatek dochodowy od osób prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8.

Akty prawne

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2021 r. poz. 1800.

Ustawa z dnia 10 maja 2018 roku o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 74, 1688, 2005.

Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 roku o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2022 r. poz. 376.

Ustawa z dnia 29 października 2021 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.

Orzecznictwo

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 czerwca 2015 roku, sygn. I SA/GI 86/15, LEX nr 1784542.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 czerwca 2020 roku, sygn. I SA/Wr 924/19, LEX nr 3021595.

Wyrok TSUE z dnia 28 stycznia 1986 roku w sprawie 270/83, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska*.

Źródła internetowe

Co tak naprawdę zmieni się w przepisach o PGK?, MDDP.pl, <https://www.mddp.pl/co-tak-naprawde-zmieni-sie-w-przepisach-o-pgk>.

Kiszka J., *Podatkowa grupa kapitałowa — niektóre problemy tworzenia i funkcjonowania*, Instytut Studiów Podatkowych, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/podatkowa-grupa-kapitalowa-niektore-problemy-tworzenia-i-funkcjonowania/>.

Klimczyk M., Sałek T., Wojtasik J., *PGK rozliczy w uldze B+R usługi świadczone wewnątrzgrupowo przez CBR — przełomowy wyrok NSA*, PwC Studio, 28.03.2023, <https://studio.pwc.pl/aktualnosci/wyroki/pgk-rozliczy-w-uldze-br-uslugi-swiadczone-wewnatrzgrupowo-przez-cbr>.

Katarzyna Błaszczak

Analiza wybranych zmian wprowadzonych na mocy Polskiego Ładu

Łowczyński Ł., *Korzyści Podatkowej Grupy Kapitałowej w świetle tarczy antykryzysowej 2.0*, Nexia Advicero, 7.05.2020, <http://www.advicero.eu/korzysci-podatkowej-grupy-kapitalowej-w-swietle-tarczy-antykryzysowej-2-0>.

Ministerstwo Finansów, *Dane z zeznań podatkowych podatników, o których mowa w art. 27b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, 1.12.2022, <https://www.gov.pl/attachment/b202e7d6-e15c-4fa5-afd3-21a4c8d1a154>.

Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, *Uzasadnienie do projektu Polski Ład*, Rządowe Centrum Legislacji, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument514949.pdf>.

Катажина Блащак

Університет ім. Марії Кюрі-Склодовської у Любліні

Аналіз вибраних змін, запроваджених у контексті урядової програми «Польський лад» у сфері створення та податкового функціонування холдингових компаній

Анотація

Механізми, що дозволяють консолідувати податкові результати кількох окремих компаній, успішно працюють у багатьох країнах, наприкладу США, Великій Британії, Німеччині та Франції. У Польщі таке рішення було запроваджено лише у 1996 році шляхом встановлення нового типу платника податків у Законі про податок на прибуток підприємств у формі податкових груп капіталу. Участь у групі податкового капіталу приносить багато переваг, наприклад, у вигляді консолідації доходів та збитків усередині групи, полегшення грошових потоків між окремими компаніями та спрощення податкових платежів. З іншого боку, негативними сторонами цього рішення є солідарна відповідальність окремих компаній за податкові зобов'язання всієї групи та неможливість скористатися певними податковими пільгами та звільненнями. Незважаючи на багато сприятливих змін, внесених протягом багатьох років, які полегшують приєднання та участь у житлово-комунальних господарствах (PGK), кількість цих суб'єктів істотно не зросла. Суттєва зміна нормативно-правових актів у цьому відношенні відбулася лише 1 січня 2022 року, коли набрав чинності акт під назвою «Польський лад». Метою внесення змін до положень про податкові групи капіталу було підвищення інтересу до цієї структури та створення можливості для дрібних підприємців приєднатися до неї.

З ухваленням загальної податкової реформи вартість середнього статутного капіталу кожної компанії була зменшена з мінімальної суми 500 тис. злотих до 250 тис. злотих, обов'язок укласти угоду про створення групи податкового капіталу у формі нотаріального акту, а також було скасовано заборону дочірнім компаніям мати частки в акціонерному капіталі інших компаній, що входять до холдингової групи. Разом із поправкою під час її дії було розширено перелік винятків, що дозволяють змінювати склад компаній, що входять до групи податкового капіталу. У поточному правовому статусі, окрім можливості придбання всередині компанії, також допускається злиття компаній шляхом створення нової компанії (злиття) та розділення дочірніх компаній, що входять до PGK, шляхом створення нової компанії або нових дочірніх компаній, які можуть стати новими членами групи податкового капіталу. Крім того, згідно з внесеними змінами, групи податкового капіталу більше не зобов'язані виконувати умову рентабельності 2%, яка в попередньому правовому статусі була обов'язковою

умовою для отримання статусу PGK. Однак поправка не врахувала всіх запропонованих змін, які могли суттєво вплинути на популярність цих структур. У літературі протягом багатьох років стверджується, що положення, які регулюють створення груп податкового капіталу, є дискримінаційними, оскільки лише компанії з зареєстрованим офісом у Республіці Польща мають право приєднатися до PGK та отримати вигоду від цієї структури. У практиці Суду Європейського Союзу такі дії визначені як прояв прихованої дискримінації.

Усі зміни, які набули чинності відповідно до положень «Польського ладу», підтверджують поточну тенденцію законодавця, яка полягає у створенні полегшень при вступі до PGK та скасуванні обмежень при її подальшому функціонуванні. Однак, аналізуючи статистику, оприлюднену Мінфіном, не можна сказати, що поправка від 1 січня 2022 року сприяла суттєвому збільшенню інтересу до податкових груп капіталу. Зараз у Польщі нараховується 67 таких суб'єктів, що лише на 5 більше, ніж було до набрання чинності відповідної поправки.

Ключові слова

групи податкового капіталу, «Польський лад», формування податкових холдингових компаній, консолідація податкового результату, оподаткування СІТ (податок на доходи від юридичних осіб)