

POLA JASNE WYPELNI WNIOSKODAWCA, POLA CIEMNE WYPELNI WŁAŚCIWY ORGAN. WYPELNIĆ NA MASZYNIE, KOMPUTEROWO LUB RĘCZNIE, DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

	2. Nr dokumentu	3. Status
--	-----------------	-----------

ORD-IN

WNIOSK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Podstawa prawna: Art.14b § 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2005 r. Nr 8, poz.60, z późn. zm.)

A. MIEJSCE ŻŁOŻENIA WNIOSKU 1)

A.1. ORGAN, DO KTÓREGO KIEROWANY JEST WNIOSK

(zaznaczyć właściwy kwadrat):

Organ upoważniony przez Ministra Finansów do wydania interpretacji indywidualnej

4. <input type="checkbox"/> Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy	Organ właściwy dla wnioskodawcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwie: kujawsko-pomorskim, podlaskim, pomorskim, warmińsko-mazurskim, zachodnio-pomorskim - adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, ul. Św. Jakuba 20, 87-100 Toruń.
5. <input type="checkbox"/> Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach	Organ właściwy dla wnioskodawcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwie: małopolskim, opolskim, podkarpackim, śląskim, świętokrzyskim - adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała
6. <input type="checkbox"/> Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu	Organ właściwy dla wnioskodawcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwie: dolnośląskim, lubuskim, wielkopolskim - adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.
7. <input checked="" type="checkbox"/> Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie	Organ właściwy dla wnioskodawcy mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w województwie: lubelskim, łódzkim, mazowieckim oraz wnioskodawcy, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - adres do korespondencji organu: Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1 Maja 10, 09-402 Płock.

A.2. CEL ŻŁOŻENIA WNIOSKU

8. Cel złożenia wniosku

1. złożenie wniosku 2. uzupełnienie wniosku

B. DANE WNIOSKODAWCY

* - dotyczy wnioskodawców niebędących osobami fizycznymi ** - dotyczy wnioskodawców będących osobami fizycznymi

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

9. Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat):

1. osoba prawna 2. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej 3. osoba fizyczna 4. inny

B.4. ADRES DO KORESPONDENCJI

Pozycje od 22 do 31 należy wypełnić tylko wówczas, gdy adres do korespondencji jest inny niż adres siedziby/adres zamieszkania.

24. Kraj	25. Województwo	26. Powiat	
27. Gmina	28. Ulica	29. Nr domu	30. Nr lokalu
31. Miejscowość	32. Kod pocztowy	33. Poczta	

1) Wzór wniosku nie ma zastosowania do interpretacji indywidualnych wydawanych stosownie do swojej właściwości przez wójtów, burmistrzów, (prezydentów miast), starostów lub marszałków województw - zgodnie z art.14j § 1 Ordynacji podatkowej.

Kancelaria Ogólna
Izby Skarbowej w Warszawie **ORD-IN**₍₂₎ 1/4

C. ORGANY PODATKOWE WŁAŚCIWE DLA WNIOSKODAWCY ZE WZGLĘDU NA SPRAWĘ BĘDĄCĄ PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ**D. ZAKRES WNIOSKU****D.1. PRZEDMIOT WNIOSKU**

Rodzaj (zaznaczyć właściwe kwadraty):

35. zaistniały stan faktyczny36. zdarzenie przyszłe

37. Liczba zaistniałych stanów faktycznych

38. Liczba zdarzeń przyszłych

13

D.2. RODZAJ SPRAWY

Dotyczy (zaznaczyć właściwe kwadraty):

39. Podatek dochodowy od osób prawnych40. Podatek dochodowy od osób fizycznych41. Podatek od towarów i usług42. Podatek akcyzowy43. Podatek od czynności cywilnoprawnych44. Podatek od spadków i darowizn45. Ordynacja podatkowa46. Inne**D.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ**

47. Przepisy prawa podatkowego (należy wskazać oznaczenie przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego bez przytaczania treści przepisów)

Art. 1a, art. 7, art. 7a, art. 8, art. 12, art. 14, art. 15, art. 16, art. 16k, art. 22, art. 25 i art. 26 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 roku, Nr 54, poz. 654 z późn. zm., dalej: „UPodPraw”).

Art. 93a § 1 i art. 93a § 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 roku, Nr 8, poz. 60 z późn. zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”)

E. WYSOKOŚĆ, SPOSÓB UISZCZENIA OPŁATY ORAZ NUMERY KONT BANKOWYCH ²⁾

48. Kwota opłaty (iloczyn ustawowej opłaty i sumy liczb z poz.37 i 38)

520

49. Sposób uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):

 1. Gotówka 2. na rachunek

50. Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat):

 1. dołączona do wniosku 2. zostanie przesłana w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku

49. Numer konta bankowego na który wnoszona jest opłata (zaznaczyć właściwy kwadrat w przypadku zaznaczenia kwadratu nr 2 w poz.47):

 Izba skarbową w Bydgoszczy, nr konta bankowego **52 1010 1078 0040 6622 3100 0000** Izba skarbową w Katowicach, nr konta bankowego **68 1010 1212 0010 3622 3100 0000** Izba skarbową w Poznaniu, nr konta bankowego **29 1010 1469 0032 6122 3100 0000** Izba skarbową w Warszawie, nr konta bankowego **31 1010 1010 0166 4922 3100 0000**

52. Sposób zwrotu nienależnej opłaty (zaznaczyć właściwy kwadrat)

 1. zwrot na rachunek bankowy 2. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.3. 3. zwrot przekazem pocztowym na adres wskazany w części B.4.

53. Numer rachunku bankowego (wypełnić jeżeli w poz. 52 zaznaczono kwadrat nr 1):

F. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH) I PYTANIA (PYTAŃ)

Jeżeli obszerność stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) lub pytania (pytań) nie pozwala na ich opisanie na formularzu ORD-IN, należy je opisać w załączniku do niniejszego wniosku.

54. Opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

W przedmiotowym zdarzeniu przyszłym:

- 1) Spółka – będąca spółką z ograniczoną odpowiedzialnością posiadającą siedzibę i miejsce zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – nabędzie udziały (akcje) w jednej lub kilku polskich spółkach posiadających

osobowość prawną (spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością i / lub spółkach akcyjnych – dalej „Spółki Zależne”); udziały (akcje) zostaną nabyte w drodze:

- a) umowy (umów) sprzedaży, przy czym Spółka może otrzymać pożyczkę / kredyt na to nabycie, albo nabycie może zostać sfinansowane z umowy typu „cash pool”, której Spółka jest lub będzie stroną; i / lub
 - b) aportu (aportów), przy czym pełna wartość wniesionych udziałów (akcji) zostanie przekazana na kapitał zakładowy – nie wystąpi *agio*.
- 2) W następnej kolejności, Spółka wraz z wszystkimi Spółkami Zależnymi utworzy podatkową grupę kapitałową w rozumieniu art. 1a UPodPraw (dalej „Podatkowa Grupa Kapitałowa”), która uzyska status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (dalej „CIT”); przy czym:
- a) Spółka będzie spółką reprezentującą Podatkową Grupę Kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z UPodPraw oraz z przepisów Ordynacji podatkowej w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 UPodPraw; ponadto
 - b) dla potrzeb niniejszego wniosku przyjęte jest założenie, że wszystkie wymogi przewidziane w UPodPraw dla utworzenia Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskania przez nią statusu podatnika CIT zostaną spełnione.
- 3) W następnej kolejności, jeśli zostaną podjęte takie decyzje biznesowe, w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT, Spółka i Spółka Zależna (Spółki Zależne) zawrą umowę (umowy) sprzedaży, na podstawie których Spółka nabędzie przedsiębiorstwo Spółki Zależnej (przedsiębiorstwa Spółek Zależnych) w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego albo zorganizowaną część przedsiębiorstwa Spółki Zależnej (zorganizowane części przedsiębiorstw Spółek zależnych) w rozumieniu UPodPraw.
- 4) W takiej sytuacji, w następnej kolejności, jeśli zostaną podjęte takie decyzje biznesowe, Spółka Zależna (Spółki Zależne) przekażą Spółce część lub całość posiadanych środków pieniężnych, w tym tych otrzymanych w wyniku zawarcia przedmiotowych umów sprzedaży, w formie dywidendy lub darowizny pieniężnej.
- 5) W następnej kolejności, jeśli zostaną podjęte takie decyzje biznesowe, Spółka sprzeda całość lub część udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) na rzecz innego podmiotu, przy czym: (i) sprzedaż zostanie dokonana w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT, i (ii) w wyniku sprzedaży zostanie naruszony warunek uznania Podatkowej Grupy Kapitałowej za podatnika CIT, wskazany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPodPraw.
- 6) Ponadto, jeśli zostaną podjęte takie decyzje biznesowe, Spółka dokona podwyższenia kapitału zakładowego Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) w drodze wkładu pieniężnego (przedmiotowy wkład może zostać dokonany w każdej chwili pomiędzy zdarzeniami opisanymi w punktach 1-5 powyżej), przy czym w takiej sytuacji wartość nominalna udziałów (akcji) otrzymanych przez Spółkę w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych) będzie równa wkładowi pieniężnemu dokonанemu przez Spółkę (nie wystąpi *agio*).
- 7) Dodatkowo, jeśli zostaną podjęte takie decyzje biznesowe, Spółka Zależna (Spółki Zależne) będąca (będące) spółką akcyjną zostanie (zostaną) przekształcona (przekształcone) w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, przy czym przedmiotowe przekształcenie może zostać zainicjowane w każdej chwili przed zdarzeniem opisanym w punkcie 5 powyżej (w szczególności – zarówno przed jak i po: (i) zawarciu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej, albo / i (ii) zgłoszeniu tej umowy do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, albo / i (iii) zarejestrowaniu tej umowy przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego).

- 1) Czy Podatkowa Grupa Kapitałowa – jako podatnik CIT – będzie uprawniona do wyboru, w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na podatek CIT?
- 2) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 3 i 4 zdarzenia przyszłego się ziszczą a w ramach zdarzenia opisanego w punkcie 4 środki pieniężne zostaną przekazane w postaci dywidendy – dywidenda wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) będzie podlegała opodatkowaniu CIT podatkiem u źródła, przy założeniu, że Spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (każdej ze Spółek Zależnych) wypłacającej (wypłacających) dywidendę nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata, a miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę?
- 3) Czy odpowiedź na pytanie nr 2 będzie pozytywna w przypadku, gdy miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych nie będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę?
- 4) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 3 i 4 zdarzenia przyszłego się ziszczą a w ramach zdarzenia opisanego w punkcie 4 środki pieniężne zostaną przekazane w postaci darowizny pieniężnej – Spółka (jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową) powinna potraktować darowiznę pieniężną, która zostanie wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) jako koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), który – jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?
- 5a) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na nabycie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności zapłacona przez Spółkę cena ich nabycia i inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte przez Spółkę na podstawie umowy (umów) sprzedaży?
- 5b) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wartości nominalnej udziałów własnych wydanych przez Spółkę w zamian za uprzednio otrzymany aport w postaci sprzedawanych udziałów (akcji) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte w drodze aportu wniesionego do Spółki?
- 5c) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 5 i 6 zdarzenia przyszłego się ziszczą – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na objęcie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności wkład pieniężny dokonany przez Spółkę w zamian za sprzedawane udziały (akcje) – w przypadku gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały objęte przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny?

- 5d) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści, a Spółka sprzeda część udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), które zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę w drodze różnych czynności prawnych, i jednocześnie nie będzie możliwe zidentyfikowanie, które udziały podlegają sprzedaży – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży tej części udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) mogą zostać ustalone według metody FIFO?
- 6) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści, a Spółka dokonując sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) zrealizuje „zysk” albo „stratę” na tej transakcji (rozumiany odpowiednio jako dodatnia – w przypadku „zysku”, albo ujemna – w przypadku „straty” różnica pomiędzy przychodem w wysokości ceny sprzedaży udziałów / akcji odpowiadającej ich wartości rynkowej a kosztami uzyskania przychodu ze sprzedaży tych udziałów / akcji, o ile wystąpią) – Spółka, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, powinna uwzględnić przychody i koszty uzyskania przychodów składające się na taki „zysk” albo „stratę” – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?
- 7) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę będzie skutkowała utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej?
- 8) Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę i będąca tego konsekwencją utrata statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową będzie miała wpływ na wartość początkową i stawki amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji podatkowej Spółki w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT?
- 9) Czy Spółka powinna rozpoznać odsetki od pożyczki / kredytu na nabycie udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) jako koszty uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty / kapitalizacji, zarówno przed utworzeniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, po jej utworzeniu (gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT), jak i po utracie przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, a w okresie gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, uwzględnić powyższe koszty uzyskania przychodów z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?
- 10) Czy - jeśli w związku z decyzjami biznesowymi zdarzenie opisane w punkcie 7 zdarzenia przyszłego się ziści i Spółka Zależna (Spółki Zależne) zostanie przekształcona (zostaną przekształcone) ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – takie przekształcenie (przekształcenia): (i) nie będzie stanowiło przeszkody w zarejestrowaniu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskaniu przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, ani też (ii) nie będzie skutkowało utratą statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową - w sytuacji, gdy umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej zostanie zawarta i zgłoszona do naczelnika urzędu skarbowego w czasie, kiedy przekształcana Spółka Zależna (Spółki Zależne) będzie spółką akcyjną?

**G. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU
FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO**

Jezeli obszerność stanowiska wnioskodawcy nie pozwala na jego przedstawienie na formularzu ORD-IN, należy dalszą część tego stanowiska opisać w załączniku do niniejszego wniosku.

56. Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w poz.55

Pytanie 1: Czy Podatkowa Grupa Kapitałowa – jako podatnik CIT – będzie uprawniona do wyboru, w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na podatek CIT?

Zdaniem Spółki, Podatkowa Grupa Kapitałowa – jako podatnik CIT – będzie uprawniona do wyboru, w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na podatek CIT.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Co do zasady i z zastrzeżeniem spełnienia pewnych warunków, podatnikami CIT mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej w ustawie "podatkowymi grupami kapitałowymi" (art. 1a ust. 1).
- 2) Co do zasady, podatnicy rozpoczynający działalność, w pierwszym roku podatkowym, mogą wpłacać zaliczki kwartalne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały, przy czym przez kwartał rozumie się kwartał roku kalendarzowego (art. 25 ust. 1b); przepis ten nie znajduje zastosowania do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni: 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo 2) w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo 3) przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10.000 euro (art. 25 ust. 1d w związku z art. 16k ust. 11).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, skoro w analizowanej sytuacji:

- (i) w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie „podatnikiem rozpoczynającym działalność” w rozumieniu UPodPraw;
- (ii) zgodnie z literalną treścią powołanych powyżej przepisów, podatnicy rozpoczynający działalność są uprawnieni do wyboru - w pierwszym roku podatkowym swojej działalności - kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na CIT;
- (iii) jednocześnie UPodPraw zawiera zamknięty katalog podatników, którym powyższe prawo nie przysługuje, i w katalogu tym nie wymieniono podatkowych grup kapitałowych,

- to Podatkowa Grupa Kapitałowa – jako podatnik CIT – będzie uprawniona do wyboru, w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na podatek CIT.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, Podatkowa Grupa Kapitałowa – jako podatnik CIT – będzie uprawniona do wyboru, w pierwszym roku podatkowym swojej działalności, kwartalnego systemu wpłaty zaliczek na podatek CIT.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w wiążących interpretacjach organów podatkowych, w szczególności w interpretacjach Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008 roku, sygn. IP-PB3-423-746/08-2/MB i IP-PB3-423-747/08-2/MB, potwierdzających stanowisko podatnika, iż „intencją ustawodawcy było przyznanie również nowo utworzonym podatkowym grupom kapitałowymi możliwości wpłacania w ich pierwszym

roku podatkowym zaliczek kwartalnych”.

Pytanie 2: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 3 i 4 zdarzenia przyszłego się ziszcą a w ramach zdarzenia opisanego w punkcie 4 środki pieniężne zostaną przekazane w postaci dywidendy – dywidenda wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) będzie podlegała opodatkowaniu CIT podatkiem u źródła, przy założeniu, że Spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (każdej ze Spółek Zależnych) wypłacającej (wypłacających) dywidendę nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata, a miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji, dywidenda wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) nie będzie podlegała opodatkowaniu CIT podatkiem u źródła, przy założeniu, że Spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych) wypłacającej (wypłacających) dywidendę nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata, a miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Co do zasady, podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19 % uzyskanego przychodu (art. 22 ust. 1).
- 2) Zwalnia się od podatku dochodowego m.in. dochody (przychody) z dywidend, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
 - (i) wypłacającym dywidendę jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - (ii) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
 - (iii) spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend posiada bezpośrednio nie mniej niż 10 % udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę,
 - (iv) odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend jest spółka, o której mowa w pkt (ii) (art. 22 ust. 4)
- 3) Powyższe zwolnienie ma zastosowanie w przypadku:
 - a) kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości 10% nieprzerwanie przez okres dwóch lat (art. 22 ust. 4a), jak również;
 - b) gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) w wysokości 10% przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu dywidend upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów) (art. 22 ust. 4b).
- 4) Osoby prawne, które dokonują wypłat należności m.in. z tytułu dywidendy są obowiązane, jako płatnicy,

pobierać - z pewnymi zastrzeżeniami - w dniu dokonania wypłaty, zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat (art. 26 ust. 1), przy czym zastosowanie opisanego powyżej zwolnienia przez dokonującego wypłaty możliwe jest wyłącznie pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych spółki otrzymującej dywidendę uzyskanym od tej spółki certyfikatem rezydencji (art. 26 ust. 1c pkt 1).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, skoro w analizowanej sytuacji:

- (i) wypłacający dywidendę – Spółka Zależna (każda ze Spółek Zależnych) będzie podatnikiem podatku dochodowego, mającym siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- (ii) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend będzie Spółka, która będzie podlegała w Rzeczypospolitej Polskiej, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
- (iii) Spółka będzie posiadała bezpośrednio nie mniej niż 10 % udziałów (akcji) w kapitale Spółki Zależnej (każdej ze Spółek Zależnych) wypłacającej dywidendę, nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata (przy czym okres 2 lat może upłynąć zarówno przed, jak i po wypłacie dywidendy),
- (iv) odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend będzie Spółka,
- (v) miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych).

- to wszystkie warunki do zastosowania opisanego powyżej zwolnienia będą spełnione. Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, iż dywidenda zostanie wypłacona w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT, gdyż żaden przepis UPodPraw nie pozbawia podmiotów tworzących podatkową grupę kapitałową w okresie jej istnienia statusu podatnika CIT.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, dywidenda wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) nie będzie podlegała opodatkowaniu CIT podatkiem u źródła przy założeniu, że Spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych) wypłacającej (wypłacających) dywidendę nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata, a miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w wiążących interpretacjach organów podatkowych, w szczególności:

- w postanowieniu Naczelnika Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie z dnia 4 lipca 2007 roku, sygn. US.OP/423-6/MG/07, zgodnie z którym „*pomimo uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika, zgodnie z art. 1a ustawy, żaden przepis tego aktu normatywnego nie pozbawia spółek, wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej, statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Należy zatem stwierdzić, iż w przypadku spółki, należącej do podatkowej grupy kapitałowej i wypłacającej dywidendę innej spółce z tej grupy, zostaje spełniony warunek, określony w art. 22 ust. 4 pkt 1 ustawy (...) Zatem, wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej, uzyskującej przychody z tytułu wypłaconej dywidendy przez spółkę, również należącą do tej grupy, mają zastosowanie przepisy art. 22 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące zwolnienia*”;

- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 maja 2009 roku, sygn. IPPB3/423-60/09-4/JB, w której potwierdzono brak opodatkowania wypłacanej dywidendy podatkiem u źródła w stanie faktycznym podobnym do zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Spółkę, w szczególności stwierdzono, że jeśli „Spółka nie zamierza pozbyć się udziałów w „B” w ciągu najbliższych dwóch lat, należy stwierdzić, że na dzień wypłaty dywidendy spełnione były warunki, o których mowa w art. 22 ust.4-4b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wobec tego, stanowisko Spółki, zgodnie z którym przysługuje jej zwolnienie z opodatkowania dywidendy należy uznać za jest prawidłowe”.

Pytanie 3: Czy odpowiedź na pytanie nr 2 będzie pozytywna w przypadku, gdy miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych nie będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę?

Zdaniem Spółki, odpowiedź na pytanie nr 2 będzie pozytywna także w przypadku, gdy miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych nie będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę.

Zgodnie z art. 26 ust. 1c pkt 1 UPodPraw, osoby prawne, które dokonują wypłat należności m.in. z tytułu dywidend, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 22 ust. 4 UPodPraw, stosują zwolnienia wynikające z tego przepisu wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę wypłacającą dywidendę miejsca siedziby spółki otrzymującej dywidendę dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji.

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Pomimo iż zgodnie z literalną treścią przepisu art. 26 ust. 1c pkt 1 UPodPraw, zastosowanie przedmiotowego zwolnienia przez dokonującego wypłaty możliwe jest wyłącznie pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych spółki otrzymującej dywidendę uzyskanym od tej spółki certyfikatem rezydencji, wykładnia celowościowa przemawia za tym, iż przepis ten nie powinien znaleźć zastosowania w przypadku gdy otrzymującym dywidendę jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością posiadająca siedzibę i zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
- 2) W szczególności, taka spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest podatnikiem CIT podlegającym z mocy UPodPraw nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, i fakt ten może być zweryfikowany za pomocą szeregu innych sposobów niż w drodze uzyskiwania certyfikatu rezydencji.
- 3) Wobec powyższego, skoro:
 - (i) Spółka jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością posiadającą siedzibę i zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; oraz,
 - (ii) zgodnie z argumentacją przedstawioną przez Spółkę w stanowisku wnioskodawcy odnośnie pytania nr 2, wszystkie pozostałe wymogi do zastosowania przedmiotowego zwolnienia wynikające z UPodPraw będą spełnione,

- to dywidenda wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) nie będzie podlegała opodatkowaniu CIT podatkiem u źródła przy założeniu, że Spółka będzie posiadała co najmniej 10% udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych) wypłacającej (wypłacających) dywidendę nieprzerwanie przez okres dłuższy niż 2 lata, także w przypadku gdy miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych nie będzie udokumentowane

certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji odpowiedź na pytanie nr 2 będzie pozytywna także w przypadku, gdy miejsce siedziby Spółki dla celów podatkowych nie będzie udokumentowane certyfikatem rezydencji Spółki uzyskanym przez Spółkę Zależną (każdą ze Spółek Zależnych) wypłacającą (wypłacających) dywidendę.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w wiążących interpretacjach organów podatkowych, w szczególności w postanowieniu interpretacyjnym Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie z 18 czerwca 2007 roku, sygn. 1472/DPC/423-17/07/PK, w którym stwierdzono m.in. „co prawda z wykładni gramatycznej powyższych przepisów wynika, iż posiadanie przez płatnika certyfikatu rezydencji podatnika jest niezbędne do zastosowania ww. zwolnienia, lecz wykładnia celowościowa tego nie potwierdza. Certyfikat rezydencji służy udokumentowaniu faktu że podatnik podlega w danym kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W przypadku podatników zagranicznych jest to w praktyce jedyny sposób pozwalający na jednoznaczne i pewne ustalenie rezydencji podatkowej. W przypadku podmiotów posiadających w Polsce siedzibę oraz zarząd, czyli podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, istnieje więcej sposobów na udokumentowanie tego faktu. W szczególności może to być odpis z Krajowego Rejestru Sądowego lub inny dokument zgodny z posiadaną przez płatnika wiedzą na temat rezydencji podatnika. W związku z powyższym, w przypadku wypłaty przez Spółkę dywidendy na rzecz Udziałowca, jeśli polska rezydencja podatkowa Udziałowca nie budzi wątpliwości Spółki i jest udokumentowana w inny sposób, to należy uznać, iż nie jest konieczne aby Spółka wymagała od Udziałowca przedstawienia certyfikatu rezydencji.”

Pytanie 4: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 3 i 4 zdarzenia przyszłego się ziszcą a w ramach zdarzenia opisanego w punkcie 4 środki pieniężne zostaną przekazane w postaci darowizny pieniężnej – Spółka (jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową) powinna potraktować darowiznę pieniężną, która zostanie wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) jako koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), który – jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji, Spółka (jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową) powinna potraktować darowiznę pieniężną, która zostanie wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) jako koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), który – jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zgodnie z UPodPraw, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem m.in. dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową (art. 16 ust. 1 pkt 14).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) 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).

- 2) 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 / straty Podatkowej Grupy Kapitałowej.
- 3) Jednocześnie, skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Spółka będzie spółką reprezentującą Podatkową Grupę Kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z UPodPraw oraz z przepisów Ordynacji podatkowej w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 UPodPraw, na Spółce spoczywać będzie obowiązek dokonywania rozliczenia CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej i uwzględniania w tym rozliczeniu kosztu uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) z tytułu dokonanej darowizny pieniężnej.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, Spółka (jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową) powinna potraktować darowiznę pieniężną, która zostanie wypłacona przez Spółkę Zależną (Spółki Zależne) na rzecz Spółki (w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT) jako koszt uzyskania przychodów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), który – jako element składowy dochodu albo straty Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – powinien zostać uwzględniony w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Pytanie 5a: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziszczy – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na nabycie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności zapłacona przez Spółkę cena ich nabycia i inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte przez Spółkę na podstawie umowy (umów) sprzedaży?

Zdaniem Spółki, w powyższej sytuacji koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na nabycie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności zapłacona przez Spółkę cena ich nabycia i inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte przez Spółkę na podstawie umowy (umów) sprzedaży.

Zgodnie z UPodPraw, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; co do zasady wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów, akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Zgodnie z literalną treścią przepisu art. 16 ust 1 pkt 8 UPodPraw, kosztem uzyskania przychodu Spółki z tytułu sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), które zostały nabyte przez Spółkę na podstawie umowy (umów) sprzedaży, będą poniesione przez Spółkę wydatki na nabycie sprzedawanych udziałów (akcji).
- 2) Nie ulega wątpliwości, iż na wymienione w tym przepisie „wydatki na nabycie” udziałów (akcji) składać się będzie w szczególności zapłacona przez Spółkę cena nabycia sprzedawanych udziałów (akcji) i inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne).
- 3) Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, czy dochód /strata obliczony(a) z uwzględnieniem przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów będzie uwzględniany(a) w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej (jako

element składowy dochodu / straty Spółki, będącego z kolei elementem składowym dochodu /straty Podatkowej Grupy Kapitałowej), czy też w rozliczeniu CIT Spółki (jako element składowy dochodu / straty Spółki).

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na nabycie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności zapłacona przez Spółkę cena ich nabycia i inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte przez Spółkę na podstawie umowy (umów) sprzedaży

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w praktyce sądów administracyjnych oraz organów podatkowych. Przykładowo:

- w wyroku z dnia 7 września 2004 roku Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt FSK 324/04, w którym stwierdzono, że: „*przy ustalaniu znaczenia zastosowanych w nim (art. 16 ust 1 pkt 8 UPDOP) pojęć należy preferować wykładnię gramatyczną, a więc znaczenie jakie przydaje się danemu wyrazowi lub wyrażeniu w języku potocznym. (...) wydatek to „suma, która ma być wydana albo suma wydana na coś” W rozumieniu tego wyrazu zawiera się więc element bezpośrednio dokonania wydatku. Przechodząc na grunt przepisów ustawy, należy zatem stwierdzić, że przez wydatki, o których mowa w art. 16 ust 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, należy rozumieć wydatki podatnika bezpośrednio związane z nabyciem akcji, a więc w szczególności ich cenę, opłaty notarialne, prowizje biura maklerskiego”*
- w interpretacji podatkowej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 lutego 2009 roku, sygn. ILPB3/423-791/08-4/MC, w której organ uznał, że „*użycie przez ustawodawcę określenia „wydatków na nabycie” oznacza, że do kosztów uzyskania przychodów – ale dopiero z chwilą sprzedaży udziałów albo akcji - zalicza się wydatki bezpośrednio związane z nabyciem tych udziałów albo akcji, bez których nie byłoby możliwe ich nabycie lub objęcie. Do wydatków tych należy zaliczyć zapłaconą cenę za udziały albo akcje oraz inne koszty bezpośrednio związane z tym zakupem (np. opłaty notarialne, prowizje biura maklerskiego, itp.).*

Pytanie 5b: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wartości nominalnej udziałów własnych wydanych przez Spółkę w zamian za uprzednio otrzymany aport w postaci sprzedawanych udziałów (akcji) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte w drodze aportu wniesionego do Spółki?

Zdaniem Spółki, w powyższej sytuacji, koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wartości nominalnej udziałów własnych wydanych przez Spółkę w zamian za uprzednio otrzymany aport w postaci sprzedawanych udziałów (akcji) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte w drodze aportu wniesionego do Spółki.

Zgodnie z UPodPraw, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; co do zasady wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów, akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Zgodnie z literalną treścią przepisu art. 16 ust 1 pkt 8 UPodPraw, w przypadku zbycia udziałów (akcji) otrzymanych w ramach aportu Spółka będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów w wysokości wydatków na nabycie tych udziałów (akcji) – przy czym przepisy UPodPraw nie definiują, w jaki

sposób w takiej sytuacji należy określić wysokość wydatków na nabycie udziałów (akcji).

- 2) W tym kontekście należy podkreślić, że skoro pojęcie „wydatki” nie zostało zdefiniowane w UPodPraw, zasadne jest definiowanie tego terminu zgodnie z jego językowym znaczeniem. I tak zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN pod red. prof. M. Szymczaka, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, „wydatek” to suma, która ma być wydana albo suma wydana na coś, przy czym „wydać” oznacza wyłożyć, wydatkować pieniądze na coś, zapłacić za coś, natomiast „zapłacić” – dać pieniądze jako należność za pracę, za towar; wynagrodzić w pieniądzu (także w naturze); uiszczyć należność. W świetle przytoczonych definicji słownikowych należy uznać, iż pojęcie „wydatek” ma na gruncie UPodPraw bardzo szerokie znaczenie i powinno być rozumiane jako uiszczenie należności w formie pieniężnej lub niepieniężnej za coś; jednocześnie żaden z przepisów UPodPraw nie ogranicza wskazanego pojęcia tylko i wyłącznie do wydatków pieniężnych podmiotu nabywającego składniki majątkowe.
- 3) W analizowanej sytuacji, w zamian za otrzymane udziały (akcje) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), Spółka wyda wnoszącemu aport udziały własne. W ocenie Spółki, otrzymane przez Spółkę aportem udziały (akcje) posiadają pewną wartość rynkową, którą można wyrazić w jednostkach pieniężnych i która zgodnie z przyjętym założeniem będzie odpowiadała wartości nominalnej wydanych w zamian przez Spółkę udziałów własnych (nie wystąpi *agio*). Wydanie udziałów oznacza zatem powstanie i przeniesienie na udziałowca wnoszącego aport prawa majątkowego, którego wartość została określona jako wartość nominalna wydanych udziałów. To prowadzi do wniosku, że wydane udziały własne Spółki stanowią ekwiwalentne wynagrodzenie za udziały (akcje) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) otrzymane w postaci wkładu niepieniężnego, tj. że wydanie udziałów własnych w zamian za wkład niepieniężny może być uznane za wydatek w rozumieniu przepisu art. 16 ust. 1 pkt 8 UPodPraw.
- 4) W konsekwencji, w analizowanej sytuacji wydatkiem na nabycie udziałów (akcji) w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 8 UPodPraw będzie wartość nominalna własnych udziałów wydanych w zamian za udziały (akcje) otrzymane w postaci wkładu niepieniężnego.
- 5) Analogiczny mechanizm został zastosowany w art. 15 ust. 1 pkt 1 UPodPraw (który jednak nie ma zastosowania w sprawie będącej przedmiotem niniejszego wniosku) odnośnie ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – zgodnie z tym przepisem, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) koszt uzyskania przychodów (stanowiący de facto „cenę nabycia” zbywanych udziałów) ustala się w wysokości nominalnej wartości objętych udziałów (akcji).
- 6) Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, czy dochód /strata obliczony(a) z uwzględnieniem przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów będzie uwzględniany(a) w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej (jako element składowy dochodu / straty Spółki, będącego z kolei elementem składowym dochodu /straty Podatkowej Grupy Kapitałowej), czy też w rozliczeniu CIT Spółki (jako element składowy dochodu / straty Spółki).

W świetle powyższego, w analizowanej sytuacji koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wartości nominalnej udziałów własnych wydanych przez Spółkę w zamian za uprzednio otrzymany aport w postaci sprzedawanych udziałów (akcji) – w przypadku, gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały nabyte w drodze aportu wniesionego do Spółki.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w bieżącej praktyce organów podatkowych, w tym m.in.:

- w wyroku z dnia 16 lipca 2008 roku, sygn. akt I SA/Bk 155/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w

Białymstoku wskazał, że: „jednak akcje, podobnie jak wymienione wcześniej dokumenty, przedstawiają pewną wartość, która jest wyrażona w jednostkach pieniężnych. Zbycie akcji oznacza, zatem wyzbycie się prawa majątkowego, którego wartość została określona, jako pewna suma jednostek pieniężnych. Wszystko to prowadzi to do wniosku, że wydanie akcji własnych w zamian za wkład niepieniężny może być uznane za wydatek w rozumieniu przepisu art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.p. (...) Konkludując rozważania (...) należy stwierdzić, że wydane akcje własne stanowią zapłatę za otrzymany wkład niepieniężny, a ich wartość - stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 8 u.p.d.p. - powinna stanowić koszt uzyskania przychodu z tytułu późniejszego zbycia przedmiotu tego wkładu w formie aportu”;

- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 maja 2009 roku, sygn. IPPB3/423-103/09-2/AG, w której organ w pełni potwierdził stanowisko podatnika, zgodnie z którym: „kosztem uzyskania przychodów Spółki Nabywającej w przypadku odpłatnego zbycia udziałów Spółki Zbywanej objętych aportem w ramach transakcji wymiany będzie wartość nominalna udziałów wydanych przez Spółkę Nabywającą w podwyższonym wskutek aportu kapitale. Powyższa wartość nominalna, z kolei, powinna, zdaniem wnioskodawcy, odpowiadać wartości rynkowej otrzymanych w ramach aportu udziałów Spółki Zbywanej, określonej w akcie notarialnym zawierającym na moment wniesienia tych udziałów do Spółki Nabywającej”;
- w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 lutego 2008 roku, sygn. ILPB3/423-266/07-2/HS, w którym organ stwierdził, iż: podkreślić należy, iż pojęcie wydatków zostało użyte przez ustawodawcę w kontekście celu jakim jest „objęcie lub nabycie” określonych udziałów (akcji) w spółce. Tym samym sformułowanie „wydatki na objęcie lub nabycie” będzie odnosiło się do wydatków zarówno pieniężnych, jak i niepieniężnych bezpośrednio warunkujących nabycie danych udziałów (akcji), tj. wydatków, bez których poniesienia skuteczne objęcie lub nabycie nie byłoby możliwe (...) Spółka dokonując sprzedaży wniesionych do niej aportem akcji będzie obowiązana ustalić dochód w wysokości różnicy pomiędzy uzyskanym przychodem z ich sprzedaży (cena określona w umowie), a kosztem jego uzyskania w wartości stanowiącej równowartość podwyższonej wartości nominalnej wydanych udziałów własnych”;
- w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 lipca 2007 roku, sygn. 1401/BP-II/4210-26/07/ZO, w której wskazano, iż „należy uznać, że w przypadku późniejszej sprzedaży poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowiących uprzednio aport, kosztem uzyskania tego przychodu jest wartość nominalna udziałów własnych wydanych za aport, nawet jeżeli nie wynika to wprost z art. 16 ust. 1 pkt 1b) i art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy”;
- w decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2007 roku, sygn. DPB-1.25-4230-01/07, zgodnie z którą „w zamian za otrzymane udziały podatnik wydaje podmiotowi wnoszącemu aport udziały własne. Stanowią one swego rodzaju wynagrodzenie za udziały w innej spółce otrzymane w postaci wkładu niepieniężnego. W konsekwencji należy stwierdzić, iż wartość nominalna własnych udziałów wydanych w zamian za otrzymane udziały stanowi wydatek na nabycie udziałów w rozumieniu zacytowanego przepisu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a więc w momencie zbycia - koszt uzyskania przychodów. (...) w sytuacji gdy sprzedawane udziały zostały wcześniej uzyskane jako wkład niepieniężny, kosztem podatkowym powinna być wartość nominalna udziałów własnych wydanych jako ekwiwalent za otrzymane i następnie aportowane udziały.”

Pytanie 5c: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenia opisane w punktach 5 i 6 zdarzenia przyszłego się ziszcą – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na objęcie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności wkład pieniężny dokonany przez Spółkę w zamian za sprzedawane udziały (akcje) – w przypadku gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały objęte przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny?

Zdaniem Spółki, w powyższej sytuacji, koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na objęcie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności wkład pieniężny dokonany przez Spółkę w zamian za sprzedawane udziały (akcje) – w przypadku gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały objęte przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny.

Zgodnie z UPodPraw, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; co do zasady wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów, akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Zgodnie z literalną treścią przepisu art. 16 ust 1 pkt 8 UPodPraw, kosztem uzyskania przychodu Spółki z tytułu sprzedaży udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), które zostały objęte przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny, będą poniesione przez Spółkę wydatki na objęcie sprzedawanych udziałów (akcji).
- 2) Nie ulega wątpliwości, iż na wymienione w tym przepisie „wydatki na objęcie” udziałów (akcji) składać się będzie w szczególności wkład pieniężny wniesiony przez Spółkę w zamian za sprzedawane udziały (akcje).
- 3) Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, czy dochód /strata obliczony(a) z uwzględnieniem przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów będzie uwzględniany(a) w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej (jako element składowy dochodu / straty Spółki, będącego z kolei elementem składowym dochodu /straty Podatkowej Grupy Kapitałowej), czy też w rozliczeniu CIT Spółki (jako element składowy dochodu / straty Spółki).

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) powinny zostać ustalone w wysokości wydatków na objęcie sprzedawanych udziałów (akcji), na które składać się będzie w szczególności wkład pieniężny dokonany przez Spółkę w zamian za sprzedawane udziały (akcje) – w przypadku gdy sprzedawane udziały (akcje) zostały objęte przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w praktyce organów podatkowych. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 9 marca 2009 roku, sygn. IBPBI/2/423-248/09/CzP, w pełni potwierdził stanowisko zaprezentowane przez podatnika, zgodnie z którym „zgodnie z *generalną zasadą zawartą w art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.- dalej „ustawa o PDOP”)* wydatki na objęcie lub nabycie udziałów stanowią koszty uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia tych udziałów. Powyższy przepis ma zastosowanie do objęcia udziałów w zamian za gotówkę”.

Pytanie 5d: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści, a Spółka sprzeda część udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), które zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę w drodze różnych czynności prawnych, i jednocześnie nie będzie możliwe zidentyfikowanie, które udziały podlegają sprzedaży – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży tej części udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) mogą zostać ustalone według metody FIFO?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji, koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży tej części udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) mogą zostać ustalone według metody FIFO.

Zgodnie z UPodPraw, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; co do zasady wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów, akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8).

Zgodnie z ustawą z 29 września 1994 roku o rachunkowości (dalej „URach”), w przypadku gdy ceny nabycia albo zakupu, albo koszty wytworzenia jednakowych albo uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo ich rodzaju i przeznaczenie, są różne, wartość stanu końcowego rzeczowych składników aktywów obrotowych wycenia się w zależności od przyjętej przez jednostkę metody ustalania wartości ich rozchodu, w tym zużycia, sprzedaży m.in. przyjmując, że rozchód składnika aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników aktywów, które jednostka najwcześniej nabyła (wytworzyła) (art. 34 ust. 4 pkt 2).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Zgodnie z argumentacją przedstawioną przez Spółkę w stanowisku wnioskodawcy odnośnie pytań 5a – 5c powyżej, sposób ustalenia kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży całości lub części udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) będzie uzależniony od czynności prawnej, w drodze której sprzedawane udziały zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę.
- 2) Jednocześnie w sytuacji, w której Spółka będzie sprzedawała część udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) które zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę w drodze różnych czynności prawnych i nie będzie możliwe zidentyfikowanie, które udziały podlegają sprzedaży, brak jest przepisu UPodPraw regulującego w jaki sposób należy ustalać koszt uzyskania przychodu z tytułu powyższej sprzedaży.
- 3) Wobec powyższego, za uzasadnione należy przyjąć ustalenie przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów według metody FIFO (First In – First Out), stanowiącej jedną z metod ustalania rozchodu składników aktywów obrotowych przewidzianą w URach, to znaczy – rozpoznawanie w pierwszej kolejności kosztów uzyskania przychodów, ustalonych zgodnie z przepisami UPodPraw, dotyczących sprzedaży tych udziałów, które zostały historycznie nabyte lub objęte przez Spółkę najwcześniej.
- 4) Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, czy dochód /strata obliczony(a) z uwzględnieniem przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów będzie uwzględniany(a) w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej (jako element składowy dochodu / straty Spółki, będącego z kolei elementem składowym dochodu /straty Podatkowej Grupy Kapitałowej), czy też w rozliczeniu CIT Spółki (jako element składowy dochodu / straty Spółki).

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, gdy Spółka sprzedaje część udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych), które zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę w drodze różnych czynności prawnych, i jednocześnie nie będzie możliwe zidentyfikowanie, które udziały podlegają sprzedaży – koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży tej części udziałów Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) mogą zostać ustalone według metody FIFO.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w praktyce organów podatkowych. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 29 czerwca 2009 roku, sygn. IPPB3/423-227/09-2/MS, podzielił stanowisko podatnika, zgodnie z którym w sytuacji, w której nie ma możliwości identyfikacji, które udziały podlegają umorzeniu „w celu określenia, które udziały podlegają umorzeniu (tj. udziały objęte za wkład pieniężny czy za aport Oddziału) Spółka może się posłużyć rachunkową metodą ustalania wartości rozchodu aktywów FIFO, stanowiącą jedną z metod przyjętą w polityce rachunkowości Spółki”.

Pytanie 6: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści, a Spółka dokonując sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) zrealizuje „zysk” albo „stratę” na tej transakcji (rozumiany odpowiednio jako dodatnia – w przypadku „zysku”, albo ujemna – w przypadku „straty” różnica pomiędzy przychodem w wysokości ceny sprzedaży udziałów / akcji odpowiadającej ich wartości rynkowej a kosztami uzyskania przychodu ze sprzedaży tych udziałów / akcji, o ile wystąpią) – Spółka, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, powinna uwzględnić przychody i koszty uzyskania przychodów składające się na taki „zysk” albo „stratę” – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji, Spółka, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, powinna uwzględnić przychody i koszty uzyskania przychodów składające się na taki „zysk” albo „stratę” ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółek Zależnych - jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Co do zasady i z zastrzeżeniem spełnienia pewnych warunków, podatnikami CIT mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej w ustawie "podatkowymi grupami kapitałowymi" (art. 1a ust. 1), przy czym umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej musi zawierać m.in. wskazanie spółki reprezentujące podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z UPodPraw oraz z przepisów Ordynacji podatkowej (art. 1a ust. 3 pkt 4).
- 2) Jednym z warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT jest, by 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) (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b).
- 3) Jednocześnie, w razie gdy 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 (art. 1a ust. 10). 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 (art. 8 ust. 7 pkt 2).
- 4) W podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, obliczanym zgodnie przepisami UPodPraw, 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 (art. 7a ust. 1) - przy czym co do zasady, dochodem każdej ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; natomiast jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą takiej spółki (art. 7a ust. 1 w związku z art. 7 ust. 2).
- 5) Przychodami – z pewnymi zastrzeżeniami - są w szczególności otrzymane pieniądze i wartości pieniężne (art. 12 ust. 1 pkt 1), przy czym co do zasady, przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych 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 (art. 14 ust. 1). Za datę powstania przychodu związanego z działalnością gospodarczą z tytułu zbycia prawa majątkowego uważa się co do zasady dzień zbycia tego prawa, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (art. 12 ust. 3a w związku z ust. 3).

- 6) Co do zasady, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4).
- 7) Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; co do zasady wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów, akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) W analizowanej sytuacji, zgodnie z literalną treścią przepisu art. 12 ust. 1 pkt 1 UPodPraw, cena sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) odpowiadająca ich wartości rynkowej będzie stanowiła przychód podatkowy Spółki, przy czym zgodnie z art. 12 ust. 3a UPodPraw, powyższy przychód powstanie najpóźniej w dniu zbycia całości lub części udziałów (akcji).
- 2) Jednocześnie, zgodnie z argumentacją przedstawioną przez Spółkę w stanowisku wnioskodawcy odnośnie pytań 5a–5d powyżej, w takiej sytuacji koszty uzyskania przychodu Spółki ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) zostaną ustalone w sposób zależny od rodzaju czynności prawnej (lub czynności prawnych), w drodze której (których) sprzedawane udziały (akcje) zostaną wcześniej nabyte lub objęte przez Spółkę.
- 3) Powyższe koszty uzyskania przychodów będą rozpoznane – zgodnie z literalną treścią przepisów art. 15 ust. 4 i art. 16 ust. 1 pkt 8 UPodPraw – w momencie powstania przychodu ze sprzedaży udziałów (akcji).
- 4) W konsekwencji, przy założeniu, że przychód wskazany w punkcie 1) powyżej w wysokości uzyskanej ceny sprzedaży odpowiadającej wartości rynkowej sprzedawanych udziałów (akcji) będzie wyższy od kosztów uzyskania tego przychodu wskazanych w punkcie 2) powyżej (o ile wystąpią), Spółka zrealizuje wspomniany „zysk” na sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych); jeżeli natomiast przychód ten będzie niższy od powyższych kosztów – Spółka zrealizuje na tej transakcji „stratę”.
- 5) Skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie podatnikiem CIT, powyższy przychód i koszt uzyskania przychodów Spółki (o ile wystąpią) składające się na taki „zysk” albo „stratę” z tytułu sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) - jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - będą uwzględniane przy obliczaniu dochodu / straty Podatkowej Grupy Kapitałowej. W szczególności:
 - b) jako że w wyniku sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) zostanie naruszony warunek uznania Podatkowej Grupy Kapitałowej za podatnika CIT wskazany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPodPraw, dzień sprzedaży powyższych udziałów (akcji) będzie ostatnim dniem roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej, natomiast dla Spółki i Spółek Zależnych (jako spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową), dzień następujący po tym dniu będzie dniem rozpoczynającym nowy rok podatkowy tych spółek;
 - c) konsekwentnie – zarówno przychody, jak i koszty uzyskania przychodów osiągnięte do dnia sprzedaży powyższych udziałów (akcji) włącznie przez spółki tworzące Podatkową Grupę Kapitałową będą uwzględniane przy obliczaniu dochodu / straty Podatkowej Grupy Kapitałowej za kończący się (i co do zasady ostatni) rok podatkowy jej działalności.

- 6) Jednocześnie, skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Spółka będzie spółką reprezentującą Podatkową Grupę Kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z UPodPraw oraz z przepisów Ordynacji podatkowej w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 UPodPraw, na Spółce spoczywać będzie obowiązek dokonywania rozliczenia CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej i uwzględniania w tym rozliczeniu przychodu i kosztów uzyskania przychodów Spółki składających się na taki „zysk” albo „stratę” z tytułu sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych).

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, Spółka, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, powinna uwzględnić przychody i koszty uzyskania przychodów składające się na taki „zysk” albo „stratę” ze sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółek Zależnych - jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Powyższe stanowisko Spółki znajduje potwierdzenie w wiążących interpretacjach organów podatkowych, w szczególności w interpretacjach Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008 roku, sygn. IP-PB3-423-746/08-2/MB i IP-PB3-423-747/08-2/MB, potwierdzających stanowisko podatnika, iż w analogicznej sytuacji „*mając na uwadze, że: * dzień utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową jest ostatnim dniem ostatniego roku podatkowego grupy, * przychód z tytułu sprzedaży udziałów powstaje w dniu dokonania sprzedaży, oraz * wydatki na nabycie udziałów w P stanowią koszt uzyskania przychodu w momencie powstania przychodu z tytułu sprzedaży tych udziałów (...) dochód zrealizowany na sprzedaży udziałów w P, bądź też ewentualna strata, powinien zostać ujęty w rozliczeniu CIT podatkowej grupy kapitałowej, a nie w rozliczeniu podatkowym spółki.*”

Pytanie 7: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę będzie skutkowało utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji, sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę będzie skutkowało utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Jednym z warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT jest, by 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) (art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b).
- 2) Jednocześnie, w razie gdy 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 (art. 1a ust. 10). 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 (art. 8 ust. 7 pkt 2).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, skoro w analizowanej sytuacji:

- (i) zgodnie z przyjętymi założeniami, w wyniku sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) zostanie naruszony warunek uznania Podatkowej Grupy Kapitałowej za podatnika CIT, wskazany w art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b UPodPraw, a zatem – Spółka nie będzie posiadała bezpośredniego 95% udziału w kapitale zakładowym każdej ze Spółek Zależnych, obliczonego zgodnie z przepisami ustawy, oraz
- (ii) zgodnie z literalną treścią powołanych przepisów, dzień naruszenia tego warunku oznacza utratę statusu podatnika CIT oraz koniec roku podatkowego podatkowej grupy kapitałowej,

- to bezsprzecznie, przedmiotowa sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę będzie skutkowałą utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu jej roku podatkowego.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji, sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę będzie skutkowałą utratą w dniu sprzedaży statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową oraz zakończeniem w tym dniu roku podatkowego Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Pytanie 8: Czy – jeśli w związku z decyzjami biznesowymi, zdarzenie opisane w punkcie 5 zdarzenia przyszłego się ziści – sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę i będąca tego konsekwencją utrata statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową będzie miała wpływ na wartość początkową i stawki amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji podatkowej Spółki w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę i będąca tego konsekwencją utrata statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową nie będzie miała wpływu na wartość początkową i stawki amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji podatkowej Spółki w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT.

Zgodnie z UPodPraw, odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych (art. 16i ust. 1).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, skoro w analizowanej sytuacji:

- (i) przepisy UPodPraw nie określają szczegółowych zasad określania wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz stawek amortyzacji podatkowej w przypadku utraty statusu podatkowej grupy kapitałowej, ani nie przewidują żadnych regulacji szczególnych które miałyby zastosowanie w przypadku podatkowych grup kapitałowych; oraz
- (ii) Spółka nie znajduje innych przepisów UPodPraw, które mogłyby mieć ewentualnie zastosowanie w analizowanej sprawie,

- to brak jest jakiegokolwiek podstawy prawnej do uznania, iż sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę mogłaby mieć wpływ na wartość początkową i stawki amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji podatkowej Spółki w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji sprzedaż całości lub części udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) przez Spółkę i będąca tego konsekwencją utrata statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową nie będzie miała wpływu na wartość początkową i stawki amortyzacji podatkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wprowadzonych do ewidencji podatkowej Spółki w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej posiadającej status podatnika CIT.

Pytanie 9: Czy Spółka powinna rozpoznać odsetki od pożyczki / kredytu na nabycie udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) jako koszty uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty / kapitalizacji, zarówno przed utworzeniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, po jej utworzeniu (gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT), jak i po utracie przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, a w okresie gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, uwzględniać powyższe koszty uzyskania przychodów z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej?

Zdaniem Spółki, Spółka powinna rozpoznać odsetki od pożyczki / kredytu na nabycie udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) jako koszty uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty / kapitalizacji, zarówno przed utworzeniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, po jej utworzeniu (gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT), jak i po utracie przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, a w okresie gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, uwzględniać powyższe koszty uzyskania przychodów z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów enumeratywnie wymienionych w ustawie (art. 15 ust.1).
- 2) Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in.:
 - wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji w spółce; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów i akcji (art. 16 ust. 1 pkt 8);
 - wydatków na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów) (art. 16 ust. 1 pkt 10);
 - naliczonych, lecz nie zapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów) (art. 16 ust. 1 pkt 11).

W świetle powyższego, zdaniem Spółki:

- 1) Spółka będzie podatnikiem CIT zarówno przed utworzeniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, po jej utworzeniu (gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT), jak i po utracie przez Podatkową

- Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT; przy czym w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT dochód bądź strata Spółki będzie rozliczana przez Podatkową Grupę Kapitałową.
- 2) W wyniku zawarcia umowy pożyczki/kredytu Spółka uzyska środki finansowe konieczne dla nabycia udziałów (akcji) w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych), których nabycie powinno skutkować zwiększeniem penetracji rynku przez całą grupę, skuteczności prowadzonych przez Spółkę działań oraz ich zyskowości. W konsekwencji, odsetki od pożyczki na zakup udziałów w spółce kapitałowej mają ewidentnie na celu osiągnięcie przychodu lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów a poniesienie takiego kosztu jest racjonalne i uzasadnione z punktu widzenia prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej.
 - 3) Zgodnie z literalną treścią art. 16 ust. 1 pkt 8 UPodPraw, „wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji” nie stanowią kosztu uzyskania przychodów – do czasu zbycia nabytych lub objętych udziałów albo akcji. Jednocześnie przez takie wydatki rozumie się wydatki pozostające w bezpośrednim związku, warunkujące objęcie lub nabycie udziałów/akcji, takie jak w szczególności cena nabycia, opłaty notarialne czy opłaty skarbowe. Natomiast odsetki od pożyczki/kredytu na nabycie udziałów albo akcji stanowią wydatek na pozyskanie kapitału i jako takie nie pozostają w bezpośrednim związku z nabyciem udziałów/akcji i konsekwentnie, nie są zaliczane do „wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji”.
 - 4) Wobec powyższego, skoro przedmiotowe odsetki:
 - (i) pozostają w związku przyczynowym z potencjalnym przychodem Spółki lub z zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów, a zarazem,
 - (ii) nie stanowią „wydatku na nabycie udziałów albo akcji” w Spółce Zależnej (Spółkach Zależnych),- to zgodnie z literalną treścią przepisów art. 16 ust. 1 pkt 10 i 11 UPodPraw, takie odsetki będą stanowiły dla Spółki koszt uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty lub kapitalizacji.
 - 5) Na powyższą konkluzję nie ma wpływu fakt, czy dochód /strata obliczony(a) z uwzględnieniem przedmiotowych kosztów uzyskania przychodów będzie uwzględniany(a) w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej (jako element składowy dochodu / straty Spółki, będącego z kolei elementem składowym dochodu /straty Podatkowej Grupy Kapitałowej), czy też w rozliczeniu CIT Spółki (jako element składowy dochodu / straty Spółki).
 - 6) Należy przy tym podkreślić, iż skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie podatnikiem CIT, powyższy koszt uzyskania przychodów Spółki z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT - jako element składowy dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową - będzie uwzględniany przy obliczaniu dochodu / straty Podatkowej Grupy Kapitałowej.
 - 7) Jednocześnie, skoro zgodnie z przyjętymi założeniami Spółka będzie spółką reprezentującą Podatkową Grupę Kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z UPodPraw oraz z przepisów Ordynacji podatkowej w rozumieniu art. 1a ust. 3 pkt 4 UPodPraw, w takiej sytuacji na Spółce spoczywać będzie obowiązek dokonywania rozliczenia CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej i uwzględniania w tym rozliczeniu kosztów uzyskania przychodów Spółki z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji Spółka powinna rozpoznać odsetki od pożyczki / kredytu na nabycie udziałów (akcji) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) jako koszty uzyskania przychodów w momencie ich zapłaty / kapitalizacji, zarówno przed utworzeniem Podatkowej Grupy Kapitałowej, po jej utworzeniu (gdy Podatkowa

Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT), jak i po utracie przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, a w okresie gdy Podatkowa Grupa Kapitałowa będzie posiadała status podatnika CIT, jako spółka reprezentująca Podatkową Grupę Kapitałową, uwzględnić powyższe koszty uzyskania przychodów z tytułu odsetek zapłaconych / skapitalizowanych w okresie istnienia Podatkowej Grupy Kapitałowej i posiadania przez nią statusu podatnika CIT – jako elementy składowe dochodu albo straty Spółki będącej jedną ze spółek tworzących Podatkową Grupę Kapitałową – w rozliczeniu CIT Podatkowej Grupy Kapitałowej.

Powyższe stanowisko potwierdza praktyka sądów i organów podatkowych, w tym w szczególności:

- 1) NSA w wyroku z 7 kwietnia 2006r. sygn. akt II FSK 508/05: „Z tego przepisu [art. 16 ust. 1 pkt 8 – dop. Spółki] wynika więc, że tylko wydatki poniesione na objęcie lub nabycie udziałów w spółce są kosztem uzyskania przychodu przy ustaleniu dochodu z ich zbycia. Zasada ta nie odnosi się natomiast do innych wydatków, które nie były wydatkami na objęcie lub na nabycie. Słusznie więc przyjął sąd pierwszej instancji, że pojęcie wydatków na objęcie lub nabycie udziałów w spółce nie obejmuje wszelkich wydatków, które towarzyszą właściwym wydatkom na objęcie lub nabycie udziałów. Należy bowiem odnosić pojęcie wydatków na nabycie udziałów /akcji/ od źródeł finansowania tego rodzaju wydatków (...) koszty zaciągniętego kredytu, tj. odsetki, prowizje oraz różnice kursowe, jeżeli występują nie traktuje się jako wydatków na nabycie udziałów lecz jako zapłatę za kredyt, wobec czego są one kosztem uzyskania przychodu w dacie ich faktycznej zapłaty lub kapitalizacji.”
- 2) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 20 maja 2009r., potwierdzającej w całości słuszność stanowiska wnioskodawcy, nr IPPB3/423-107/09-2/AG „Stosownie do wypracowanej linii interpretacyjnej, sformułowanie „wydatki na objęcie lub nabycie” oznacza wszelkie koszty bezpośrednio warunkujące objęcie lub nabycie udziałów, bez których poniesienia nie byłoby możliwe ich skuteczne objęcie lub nabycie. Do kosztów warunkujących objęcie udziałów zalicza się zapłaconą cenę, opłaty notarialne, prowizje biura maklerskiego, opłatę skarbową itp. Natomiast odsetki od kredytu zaciągniętego na objęcie udziałów nie są wydatkiem, który warunkuje objęcie udziałów. Wydatek ten nie pozostaje w bezpośrednim związku z objęciem udziałów. Odsetki są związane ze źródłem finansowania objęcia udziałów, wydatkiem warunkującym pozyskanie funduszy na pokrycie odpowiedniego podwyższenia kapitału. Wobec tego, odsetki od kredytu zaciągniętego na finansowanie objęcia udziałów nie stanowią wydatków na objęcie udziałów w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, będących kosztami uzyskania przychodów dopiero w momencie odpłatnego zbycia objętych udziałów. Wydatki związane ze spłatą przedmiotowych odsetek stanowią zatem koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia.”

Pytanie 10: Czy - jeśli w związku z decyzjami biznesowymi zdarzenie opisane w punkcie 7 zdarzenia przyszłego się ziszczy i Spółka Zależna (Spółki Zależne) zostanie przekształcona (zostaną przekształcone) ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – takie przekształcenie (przekształcenia): (i) nie będzie stanowiło przeszkody w zarejestrowaniu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskaniu przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, ani też (ii) nie będzie skutkowało utratą statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową - w sytuacji, gdy umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej zostanie zawarta i zgłoszona do naczelnika urzędu skarbowego w czasie, kiedy przekształcana Spółka Zależna (Spółki Zależne) będzie spółką akcyjną?

Zdaniem Spółki, w takiej sytuacji przekształcenie (przekształcenia) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością: (i) nie będzie stanowiło przeszkody w zarejestrowaniu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskaniu przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, ani też (ii) nie będzie skutkowało utratą statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową, nawet w sytuacji, gdy umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej zostanie zawarta i zgłoszona do naczelnika urzędu skarbowego w czasie, kiedy przekształcana Spółka Zależna (Spółki Zależne) będzie spółką akcyjną.

Zgodnie z UPodPraw:

- 1) Co do zasady i z zastrzeżeniem spełnienia pewnych warunków, podatnikami CIT mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej w ustawie "podatkowymi grupami kapitałowymi" (art. 1a ust. 1).
- 2) Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem CIT, 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:
 - a) co do zasady, przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek jest nie niższy niż 1 000 000 zł,
 - b) co do zasady, jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą” posiada bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek,
 - c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,
 - d) 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. pod utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a)-c), a ponadto:
 1. nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 2. nie pozostają w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11 UPodPraw, z podatnikami nie wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej;
 4. podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy procentowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3% (art. 1a ust. 2).
- 3) Co do zasady, w razie gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika CIT, dzień naruszenia któregośkolwiek z tych warunków - z zastrzeżeniem przedstawionym poniżej - oznacza utratę statusu podatnika CIT oraz koniec jej roku podatkowego (art. 1a ust. 10).
- 4) Natomiast w przypadku niezachowania warunku osiągnięcia przez podatkową grupę kapitałową za dany rok podatkowy procentowego udziału dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%, za dzień utraty statusu podatnika CIT przez podatkową grupę kapitałową uznaje się ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznania podatkowe, nie później niż ustawowy termin złożenia tego zeznania (art. 1a ust.12).

Zgodnie z art. 553 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 roku Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm., dalej: „KSH”) spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

Jednocześnie, w myśl art. 93a § 1 w związku z § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej wstępuje we wszystkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby.

W świetle powyższego, zdaniem Spółki, skoro:

- (i) stosownie do UPodPraw podatkowa grupa kapitałowa może być tworzona zarówno przez spółki z ograniczoną odpowiedzialnością jak i przez spółki akcyjne; oraz
- (ii) UPodPraw zawiera zamknięty katalog warunków, których naruszenie powoduje utratę przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika CIT, a przekształcenie spółki (spółek) tworzącej (tworzących) podatkową grupę kapitałową ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością:
 - a. nie zostało wskazane wśród tych warunków, ani też
 - b. nie spowoduje naruszenia żadnego z tych warunków; oraz
- (iii) brak jest jakichkolwiek przepisów w UPodPraw na podstawie których naczelnik właściwego urzędu skarbowego mógłby odmówić rejestracji umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej z tego względu, iż w okresie pomiędzy zgłoszeniem takiej umowy do rejestracji a jej faktycznym zarejestrowaniem nastąpiło przekształcenie jednej lub kilku ze spółek tworzących podatkową grupę kapitałową ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, albo na podstawie których w takiej sytuacji podatkowa grupa kapitałowa nie uzyskiwała by statusu podatnika CIT; a ponadto
- (iv) na podstawie przepisów KSH oraz Ordynacji Podatkowej osoba prawna powstała w wyniku przekształcenia innej osoby prawnej wstępuje z mocy prawa we wszystkie prawa i obowiązki (zarówno przewidziane w przepisach prawa podatkowego, jak i w pozostałych przepisach) osoby przekształcanej, a zatem - także w prawa i obowiązki wynikające z zawarcia umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej;

- to ziszczenie się zdarzenia opisanego w punkcie 7 zdarzenia przyszłego, tj. przekształcenie Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością: (i) nie będzie stanowiło przeszkody w zarejestrowaniu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskaniu przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, ani też (ii) nie będzie skutkowało utratą statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową, nawet w sytuacji, gdy umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej zostanie zawarta i zgłoszona do naczelnika urzędu skarbowego, kiedy przekształcana Spółka Zależna (Spółki Zależne) będzie spółką akcyjną.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w analizowanej sytuacji przekształcenie (przekształcenia) Spółki Zależnej (Spółek Zależnych) ze spółki akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością: (i) nie będzie stanowiło przeszkody w zarejestrowaniu umowy o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej i uzyskaniu przez Podatkową Grupę Kapitałową statusu podatnika CIT, ani też (ii) nie będzie skutkowało utratą statusu podatnika CIT przez Podatkową Grupę Kapitałową, nawet w sytuacji, gdy umowa o utworzeniu Podatkowej Grupy Kapitałowej zostanie zawarta i zgłoszona do naczelnika urzędu skarbowego w czasie, kiedy przekształcana Spółka Zależna (Spółki Zależne) będzie spółką akcyjną.