

Ustanie bytu prawnego podatkowej grupy kapitałowej – skutki w postępowaniu przed organem podatkowym i sądem administracyjnym

Termination of the legal existence of the tax capital group – results in proceedings before tax authorities and administrative courts

Streszczenie

Institucja podatkowej grupy kapitałowej funkcjonuje w polskim systemie podatkowym od ponad dwudziestu lat. Przepisy regulujące prawa i obowiązki podatkowej grupy kapitałowej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poddawane były wielokrotnym nowelizacjom. Postępujący rozwój gospodarczy wymuszał na polskim ustawodawcy zapewnienie odpowiednich rozwiązań umożliwiających tej grupie podatników wypełnianie obowiązków podatkowych w sposób uwzględniający specyfikę nakreśloną ich strukturą i sposobem funkcjonowania. Pomimo licznych zmian przepisów w tym zakresie pod znakiem zapytania pozostają nadal kwestie wymagające, w ocenie autora, natychmiastowej reakcji ze strony polskiego ustawodawcy. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przepisów prawa podatkowego ogólnego i szczegółowego z perspektywy możliwości egzekwowania praw przez podatkową grupę kapitałową w postępowaniach prowadzonych

przed organami podatkowymi oraz w postępowaniach sądowo-administracyjnych. Zamiarem jest wskazanie luk w przepisach prawa, które dotyczą prawnopodatkowej sytuacji podatkowej grupy kapitałowej po ustaniu jej bytu prawnego. Badanie przeprowadzone zostanie w kontekście orzecznictwa sądowo-administracyjnego. Opracowanie zwięźłą wnioski de lege lata oraz postulaty de lege ferenda.

Słowa kluczowe: podatkowa grupa kapitałowa, podatek dochodowy od osób prawnych, strona, postępowanie podatkowe, postępowanie sądowo-administracyjne

Abstract

Tax capital group concept has been present in the Polish tax system for over 20 years. Provisions related to the rights and obligation of the tax capital group as the taxpayer in the corporate income tax were reviewed several times. Continuing economic development forced the Polish legislator to provide appropriate solutions enabling this group of taxpayers to fulfill their tax obligations in a manner that takes into account the specificity of their structure and functioning. Despite multiple changes introduced in this regulations, the issues that require, in the author's opinion, an immediate response from the Polish legislator, remain in doubt. The subject of this article is an analysis of the provisions of general and specific tax law from the perspective of the possibility of enforcing rights by a tax capital group in proceedings before tax authorities and in court and administrative proceedings. The intention is to identify gaps in the law regarding the tax and legal situation of the tax capital group after the end of its legal existence. The study will be conducted in the context of judicial and administrative judgments. The study will be completed with conclusions de lege lata and postulates de lege ferenda.

Keywords: tax capital group, corporate income tax, party, tax proceedings, court and administrative proceedings

1. Wprowadzenie

Podatkowa grupa kapitałowa¹ jest rozwiązaniem podatkowym² umożliwiającym holdingom³ wspólne rozliczenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Z uwagi na wymierne korzyści wynikające ze wspólnego opodatkowania grupy podmiotów gospodarczych, instytucja PGK określana jest jako narzędzie służące optymalizacji podatkowej.⁴

Konstrukcja prawna PGK wprowadzona została do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ z początkiem 1996 r. Podstawowe regulacje ustanawiające wymogi formalne związane z utworzeniem oraz funkcjonowaniem podatkowej grupy kapitałowej znajdują się w art. 1a u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem, PGK to grupa co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych. Do takich ustawa zalicza wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne. Wskazana norma tworzy dodatkową kategorię podatników, która nie została wymieniona w art. 1 u.p.d.o.p.,⁶ co zdecydowanie wyróżnia tę grupę z kategorii pozostałych podatników. Wymóg podmiotowy ma tutaj znaczenie kluczowe ale nie wystarczające. Zawiązanie, a następnie funkcjonowanie PGK przez okres wskazany w umowie obwarowane jest szeregiem

¹ Dalej powoływana jako PGK.

² D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Rozdział IV. Podatkowa Grupa kapitałowa jako szczególne rozwiązanie opodatkowania holdingów. Uwagi wstępne. ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

³ W literaturze pod pojęciem holdingu rozumie się grupę spółek wzajemnie powiązanych ze sobą kapitałowo, w którym jedna ze spółek (dominująca) ma możliwość wpływania na działalność spółek od niej zależnych. Zob. więcej D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*. Rozdział I. Istota instytucji holdingu., ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

⁴ Zob. Ł. Furman, *Ocena funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej*, Zarządzanie i Finanse, Journal of Management and Finance Vol. 13, No. 3/1/2015 (dostęp online: http://zif.wzr.pl/pim/2015_3_1_13.pdf.) s. 197, a także J. Szlęzak-Matusiewicz, *Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 3/2017 (87), cz. 2 (dostęp online: <https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/7066.pdf>.), s.55.

⁵ Ustawa z 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406) – dalej: u.p.d.o.p.

⁶ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.18.

dalszych przesłanek, których obowiązek dopełnienia spoczywa na poszczególnych spółkach tworzących PGK, jak i na całej grupie. Dotyczą one m.in. wielkości posiadanego przez te spółki kapitału, rentowności, czy określonej specyfiki powiązań lub braku zaległości we wpłatach zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa. Ogół tych przesłanek stanowi warunek sine qua non dla bytu prawnego PGK. Oznacza to, że spełnienie owych warunków winno podlegać stałej kontroli przez cały okres jej funkcjonowania. A contrario, brak dopełnienia któregośkolwiek z tych warunków skutkuje utratą statusu PGK i co się z tym wiąże statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, co implikuje szczególnie dotkliwe konsekwencje związane z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych dla poszczególnych jej członków.

Poza wskazanymi powyżej regulacjami o charakterze formalno-prawnym ustawa ta zawiera przepisy szczegółowo określające sposób opodatkowania tej grupy zarówno te o charakterze preferencyjnym, jak np. brak obowiązku sporządzania dokumentacji cen transferowych dla transakcji realizowanych wewnątrz grupy lub konsumowanie strat podatkowych poprzez wspólne rozliczenie dochodu całej grupy, czy te ukierunkowane na złagodzenie korzyści płynących z rozliczenia w grupie, np. zamrożenie możliwości rozliczenia straty podatkowej uzyskanej przez spółkę przed wejściem do PGK.

Rozwiązania legislacyjne przyjęte w zakresie funkcjonowania PGK w ogólnym kształcie wpisują się w tzw. model jedności gospodarczej grupy kapitałowej⁷, w którym przyjmuje się, że jeśli grupa podmiotów stanowi jedność gospodarczą to jako jedność traktowana jest również dla celów podatkowych.⁸ W praktyce jedność ta polega na konsolidacji wyników członków takiej grupy do celów podatkowych, co następuje

⁷ Zasada ta doznaje w polskiej ustawie nieznacznych ograniczeń np. w sposobie ustalania dochodu tej grupy, tj. nie poprzez ustalenie jednego dochodu na poziomie całej podatkowej grupy kapitałowej lecz jako sumy dochodów poszczególnych członków tej grupy po ich konsolidacji, ale co do zasady regulacje dotyczące jej funkcjonowania są wyrazem odejścia od obowiązującej uprzednio zasady odrębności gospodarczej na rzecz takiej jedności.

⁸ P. Selera, M. Supera-Markowska, Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych (1). Podatek dochodowy od osób prawnych, Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r. s. 47.

poprzez sumowanie dochodów poszczególnych członków tej grupy osiągniętych z danego źródła przychodów. Od całości wygenerowanego dochodu do celów podatkowych, obliczany jest a następnie wpłacany podatek dochodowy, a także zaliczki na ten podatek, które to obowiązki spoczywają na spółce dominującej będącej reprezentantem PGK z tytułu praw i obowiązków określonych w u.p.d.o.p. oraz w ustawie Ordynacja Podatkowa.⁹

Ratio legis przepisów określających kształt i funkcjonowanie PGK znajduje wyraz w potrzebie ułatwienia grupom podmiotów spełniających kryterium holdingu rozliczanie podatku dochodowego od osób prawnych w myśl koncepcji jedności gospodarczej. Zapewnienie tej grupie podatników szczególnych rozwiązań uzasadnione jest specyfiką jej konstrukcji i sposobem funkcjonowania w gospodarce, co w świetle stanowisk doktryny należy przypisywać postępującym procesom koncentracji kapitału i tworzeniu dużych organizmów gospodarczych.¹⁰

Pomimo znacznych profitów o wymiarze ekonomicznym płynących dla PGK z faktu bycia podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, ustawa przyjmuje jednocześnie rozwiązania w postaci przepisów, które ewidentnie starają się obwarować możliwość ich zastosowania, ale także te, które są przejawem milczenia ustawodawcy w sytuacjach wymagających określenia statusu takiej grupy w ściśle określonych zdarzeniach mających miejsce w toku postępowań w sprawach podatkowych. Do pierwszej grupy rozwiązań należą wspomniane już rygory warunkujące utworzenie PGK oraz utrzymanie jej bytu, z kolei do drugiej zaliczyć można przypadki o charakterze luk prawnych, których negatywny wpływ dla PGK ujawnia się w toku postępowania prowadzonego przed organem podatkowym oraz przed sądem administracyjnym.

Problematyka wynikająca z normatywnego ujęcia PGK w przepisach prawa podatkowego wskazywana była już niejednokrotnie w literaturze przedmiotu, gdzie postulowano m.in. konieczność reformy polskich

⁹ Ustawa z 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325) – dalej jako: Ordynacja podatkowa.

¹⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018, s.391.

regulacji w tym zakresie. Pomimo kilku nowelizacji przepisów u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej nadal nie została uregulowana sytuacja prawnopodatkowa PGK w postępowaniach prowadzonych po ustaniu jej bytu prawnego. Niniejsze opracowanie ma na celu uzasadnienie tezy, że obecne przepisy określające status PGK dotknięte są wadą przejawiającą się brakiem rozwiązań pozwalających PGK na realizację praw jakie przysługują innym podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie rozliczeń ich zobowiązań podatkowych. Obszar badawczy do analizy zagadnienia stawiają przepisy u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej regulujące status PGK oraz postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego mające za przedmiot zdolność procesową PGK po ustaniu jej bytu prawnego.

2. Ułomność podmiotowa podatkowej grupy kapitałowej

Sytuację PGK, poza wzmiankowanymi regulacjami o charakterze formalno- i materialno-prawnym, kształtują ponadto przepisy odnoszące się do jej sytuacji podmiotowo-prawnej, która materializuje się na potrzeby występowania w charakterze strony postępowania prowadzonego przed organami podatkowymi, a także przed sądami administracyjnymi.

Punkt wyjścia dla rozważań w tym temacie stanowi konstrukcja PGK uformowana na potrzeby rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Podmiotowość prawnopodatkowa PGK znajduje umocowanie w treści art. 1a i art. 8 ust. 7 u.p.d.o.p. Na mocy tych regulacji, spółki tworzące podatkową grupę kapitałową tracą status samodzielnego podatnika z pierwszym dniem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową, którą te spółki tworzą i odzyskują ten status w dniu następującym po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy PGK lub w dniu utraty przez nią statusu PGK.¹¹ Podmiotowość prawnopodatkowa tych spółek ustaje na czas istnienia umowy PGK i na jej rzecz. Warto w tym miejscu zauważyć, że transformacja dotycząca podmiotowości spółek zachodzi wyłącznie w obszarze podatku

¹¹ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.18.

dochodowego od osób prawnych, a zatem nie wpływa na status podatkowy tych podmiotów z perspektywy rozliczeń innych tytułów podatkowych.

Zróżnicowanie sytuacji podatkowej spółek tworzących PGK na tle podatku dochodowego od osób prawnych oraz innych tytułów podatkowych często określane jest w literaturze przedmiotu pojęciem dualizmu prawnopodatkowego holdingu.¹² W świetle niektórych koncepcji¹³ odmienności związane z prawnopodatkową naturą holdingów przejawiają się w kilku aspektach. Po pierwsze z punktu widzenia możliwości zastosowania różnego sposobu opodatkowania wobec spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej poprzez wspólne ich opodatkowanie podatkiem dochodowym w ramach tej grupy albo opodatkowanie jako odrębnych podatników, po ustaniu bytu PGK. Po drugie, w związku z zachowaniem przez poszczególne spółki odrębności podatkowej w odniesieniu do pozostałych tytułów podatkowych. Po trzecie, w zakresie obowiązków wynikających z prawa bilansowego dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych jednostkowych lub skonsolidowanych. Końcowo podkreślenia wymaga, że o ile na gruncie u.p.d.o.p. poszczególne spółki tworzące PGK są traktowane jako jeden podatnik, to zachowują one całkowitą odrębność pod względem prawnym, co określane jest dualizmem prawnym sensu largo.

Wspomniany dualizm stricte podatkowy wynika z wadliwości konstrukcji PGK, która przejawia się brakiem precyzji i konsekwencji w ustawowym uregulowaniu kwestii jej podmiotowości.¹⁴ Słabość tych przepisów wyraża się przede wszystkim w zbyt rygorystycznym określeniu skutków niedopełnienia warunków decydujących o trwałości czy

¹² P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych* (1). Podatek dochodowy od osób prawnych, *Przegląd Podatkowy*, nr 8 z 2019 r. s.48. oraz D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Rozdział II. Holding jako podmiot prawa podatkowego. s. 7-9, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

¹³ Koncepcja prezentowana w P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy* (...) s. 48.

¹⁴ D. Gajewski, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Rozdział V. Podatkowa Grupa kapitałowa jako szczególne rozwiązanie opodatkowania holdingów. ZAKOŃCZENIE, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>)

zachowaniu bytu takich grup, skoro o jego utracie decydują m.in. czynniki niezależne od samej PGK. Zdecydowanie są to determinanty wpływające na brak stabilności oraz trwałości PGK co wskazuje na ułomność podmiotową tej konstrukcji i w praktyce niekorzystnie przekłada się na jej sytuację prawnopodatkową w ramach postępowań prowadzonych przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

3. Podatkowa grupa kapitałowa jako strona w postępowaniu sądowo-administracyjnym. Rozważania na tle orzeczeń NSA

Negatywne skutki prawne wynikające z normatywnej konstrukcji PGK na gruncie u.p.d.o.p. realizują się w głównej mierze z chwilą ustania jej bytu prawnego. Wynika to faktu, że przez cały okres istnienia PGK to ona, a nie spółki ją tworzące, jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Uprawnienia przyznane tej grupie na mocy przepisów u.p.d.o.p. zasadniczo nie różnią się od tych, jakie przysługują wszystkim innym podmiotom podlegającym tej ustawie. Istotnych ograniczeń doznają dopiero z chwilą ustania bytu prawnego PGK. Prima facie wydawać by się mogło, że jest to naturalną konsekwencją braku istnienia podatnika. Niemniej obowiązki związane z rozliczeniem podatku wykraczają poza zakres czasowy funkcjonowania samej PGK, co siłą rzeczy implikuje przyznanie tej grupie podatników swoistych rozwiązań legislacyjnych pozwalających na zakończenie wszelkich spraw związanych z rozliczeniem podatkowym nieistniejącej już PGK.

Ramy czasowe określające istnienie PGK z punktu widzenia prawa podatkowego wynikają ex lege z nakazu zawierania umowy PGK na okres co najmniej 3 lat. Po upływie wskazanego okresu, rozwiązaniu ulega umowa PGK, która wobec braku woli stron o przedłużeniu okresu jej kontynuacji na kolejne (co najmniej) 3 lata, skutkuje także wygaśnięciem statusu podatnika PGK. Ustanie bytu prawnego PGK następuje w tym przypadku z mocy prawa, na skutek braku spełnienia ustawowej definicji PGK sformułowanej w art. 1 a u.p.d.o.p. co też nie wymaga wydania przez organ podatkowy decyzji w przedmiocie wygaśnięcia umowy PGK. Drugi przypadek ustania bytu prawnego, określany przez ustawę

jako utrata statusu podatnika, jest wynikiem wygaśnięcia umowy PGK stwierdzonego decyzją wydaną przez właściwego dla miejsca siedziby spółki dominującej naczelnika urzędu skarbowego. Przesłanką wygaśnięcia umowy PGK są zmiany w stanie faktycznym lub prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania PGK za podatnika podatku dochodowego, które wystąpią w okresie obowiązywania umowy PGK.¹⁵

Zasadnicza cecha różniąca wskazane przypadki ustania bytu prawnego PGK to skutki jakie wywołuje każde z tych zdarzeń na gruncie prawa podatkowego. Mianowicie, upływ terminu na jaki zawarta została umowa PGK jest jednoznaczny z unicestwieniem PGK i utratą jej podmiotowości ze skutkiem *ex nunc*, co w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. oznacza, że z chwilą rozwiązania tej umowy PGK przestaje być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, a zatem z tym dniem traci podmiotowość prawnopodatkową, którą odzyskują spółki tworzące PGK. Wszelkie prawa jak i obowiązki związane z rozliczaniem podatku dochodowego od osób prawnych za okres funkcjonowania PGK wygasają, a obowiązek rozliczenia tego podatku za kolejne lata przechodzi na członków byłej PGK jako samodzielnych podatników, o ile spółki te nie przystąpią do innej umowy PGK. Z kolei utrata bytu prawnego przez PGK *sensu stricto* powoduje pozbawienie jej statusu podatnika z początkiem roku, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące utratą statusu podatnika. W tym przypadku regulacje u.p.d.o.p. przewidują fikcję prawną zakładającą, że PGK nie istniała w określonym czasie, co oznacza obowiązek retrospektywnego rozliczenia podatku.¹⁶

Bez względu na przyczynę ustania bytu prawnego PGK, przyjęte przez ustawodawcę rozwiązania dotyczące sytuacji PGK i poszczególnych spółek ją tworzących po jej rozwiązaniu, wskazują na braki legislacyjne pozbawiające te podmioty możliwości korzystania z uprawnień jakie przysługują podatnikom w ramach procedury rozliczania zobowiązań podatkowych. Sytuacja taka ma miejsce w postępowaniu zainicjowanym

¹⁵ K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019, s.30.

¹⁶ *Ibidem*, s. 31.

wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego¹⁷ i odnosi się do sytuacji prawnopodatkowej PGK zarówno na etapie postępowania prowadzonego przed organem podatkowym, jak i przed sądem administracyjnym. Tryb postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji reguluje Ordynacja podatkowa w Rozdziale 1 Działu II. W pewnym uproszczeniu, przyjętym na potrzeby niniejszego opracowania, można powiedzieć, że uzyskanie interpretacji prawa podatkowego służy dostarczeniu podatnikowi wiedzy o sposobie zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie określonej w skierowanym do organu wniosku. Interpretacje podatkowe pełnią funkcje informacyjne i gwarancyjne, które realizują się poprzez wskazanie przepisu prawa podatkowego jaki ma zastosowanie w danej sytuacji i zapewnienie wnioskodawcy, że zastosowanie się do treści interpretacji nie będzie powodowało dla niego negatywnych skutków prawnych.¹⁸ Specyfika tego postępowania przejawia się tym, że nie stanowi ono postępowania uregulowanego w Dziale IV Ordynacji podatkowej, chociaż na mocy art. 14h przepisy te mają odpowiednie zastosowanie w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych. W orzecznictwie ową odmienność procedury takiego postępowania uzasadnia się tym, że organ podatkowy wydając interpretację nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd na temat rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w konkretnej sprawie. Ponadto interpretacja nie rodzi dla zainteresowanego wiążących skutków prawnych, a zastosowanie się do interpretacji zależy od woli zainteresowanego.¹⁹

Otrzymanie indywidualnej interpretacji, z którą zainteresowany się nie zgadza bądź otrzymanie odmowy jej wydania, pozwala zainteresowanemu na zaskarżenie rozstrzygnięcia organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, właściwego do rozpatrzenia sprawy w I instancji,

¹⁷ Dalej jako: indywidualna interpretacja.

¹⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2020, komentarz do art. 14c, (<http://sip.legalis.pl/>)

¹⁹ Zob. postanowienie NSA z 12.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1150/17.

a następnie – w razie niekorzystnego dla skarżącego orzeczenia sądu – prawo do wniesienia skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tryb postępowań prowadzonych przez sądy obu instancji reguluje ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.²⁰

Jak widać na tle zarysowanej ścieżki postępowań prowadzonych w sprawach dotyczących indywidualnych interpretacji, pomimo odrębności tych postępowań i ich oczywistych odmienności formalnym wymogiem pozwalającym na wszczęcie a następnie prowadzenie postępowania w sprawie jest kwestia zdolności podatkowej a następnie zdolności sądowej strony obydwu postępowań. W myśl przepisów zawartych w art. 14b do art. 14r Ordynacji podatkowej, stroną postępowania w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji jest zainteresowany.²¹ Z kolei status strony w postępowaniu przed sądami administracyjnymi posiada w myśl art. 25 u.p.p.s.a. osoba fizyczna, osoba prawna lub organ administracji publicznej i inne jednostki wymienione w tym przepisie mające tzw. zdolność sądową. Brak strony, o której mowa w przywołanych przepisach skutkuje bezprzedmiotowością prowadzonego postępowania, co w praktyce uniemożliwia merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy.

W tym stanie rzeczy jawi się wątpliwość co do statusu prawnopodatkowego PGK po ustaniu jej bytu prawnego w przypadku, gdy to PGK jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji w jej indywidualnej sprawie. Analiza aktualnych rozwiązań prawnych pozwala na sformułowanie tezy, że ustanie bytu prawnego pozbawia PGK możliwości kontynuowania postępowania w sprawie o wydanie indywidualnej interpretacji zarówno

²⁰ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2019 r. poz. 2325 ze zm.) – dalej jako u.p.p.s.a.

²¹ Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji zainteresowanego, a jedynie określa wymogi jakie powinna spełniać dana osoba wnioskująca o wydanie interpretacji. W literaturze spotyka się sposób rozumienia tego pojęcia wypracowany w orzecznictwie, tj. „Podmiotem legitymowanym do wystąpienia o interpretację indywidualną może być tylko i wyłącznie taki podmiot, u którego wystąpił lub może wystąpić opisany we wniosku interpretacyjnym określony stan faktyczny, który może powodować konsekwencje w zakresie prawa podatkowego” (wyr. NSA z 1.12.2015 r., II FSK 2386/13) zob. w H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. (...) do art. 14b.

na etapie prowadzonym przez organ podatkowy, tj. zgodnie z procedurą określoną w Ordynacji podatkowej, jak i na etapie postępowania sądowo-administracyjnego. Inaczej rzecz ujmując, brak podmiotowości PGK pozbawia organ podatkowy lub sąd administracyjny możliwości wskazania strony będącej adresatem rozstrzygnięcia w sprawie, albowiem PGK która była dotychczas stroną toczącego się postępowania przestała istnieć, a spółki ją tworzące nie są stronami toczącego się postępowania. W tej sytuacji, podmioty te pozbawione są również legitymacji do zaskarżenia rozstrzygnięć organu podatkowego²² oraz orzeczeń wydanych przez sądy administracyjne w I instancji.

Skutki utraty statusu podatnika przez PGK w toku postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji były kilkakrotnie przedmiotem rozpatrywań przez sąd administracyjny.²³ Omawiane sprawy w sensie materialnym dotyczyły różnych stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych, natomiast formalnie przebieg postępowań był tożsamy. Z punktu widzenia proceduralnego najistotniejszy element sprawy to wydanie przez Naczelną Sąd Administracyjny postanowienia o umarzeniu postępowania kasacyjnego z uwagi na jego bezprzedmiotowość. W uzasadnieniu NSA wskazał, że okolicznością decydującą w tych przypadkach o bezprzedmiotowości prowadzonych postępowań jest unicestwienie strony postępowania, który to brak uniemożliwia kontynuowanie postępowań i wydanie rozstrzygnięcia. Kluczowe kwestie, na które zwróciły uwagę składy orzekające to przede wszystkim:

I. Wyjaśnienie podmiotowości PGK i związanej z tym zdolności podatkowej i sądowej. Zdaniem Sądu, zdolność podatkowa PGK, wymagana w procedurze wydania indywidualnej interpretacji, osadzona jest w przepisach u.p.d.o.p. Ustawa ta przyznaje PGK status podatnika, czyniąc ją adresatem praw i obowiązków podatkowych związanych z rozliczeniem podatku dochodowego od osób prawnych i tym samym

²² Mowa tu o indywidualnej interpretacji lub postanowieniu organu II instancji utrzymującym postanowienie organu I instancji w przedmiocie odmowy wydania indywidualnej interpretacji. W obydwu przypadkach jest to Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej.

²³ Postanowienia NSA z 12.04.2019 r. o sygn. akt: II FSK 1150/17, II FSK 1111/17, II FSK 1293/17 oraz z 28.02.2019 r. sygn. akt II FSK 495/17.

dając PGK legitymację do występowania z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji. Z kolei zdolność sądowa, niezbędna do bycia stroną postępowania oraz stroną-adresatem wydanego rozstrzygnięcia uregulowana jest w przepisach u.p.p.s.a., które wskazują katalog podmiotów posiadających zdolność sądową (art. 25) oraz definiują pojęcie strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym (art. 32).

II. Następstwo prawne (sukcesja podatkowa), które w myśl przepisów prawa podatkowego staje się skuteczne w momencie przekształcenia jednego podmiotu praw i obowiązków podatkowych w inny. Odnosząc się do tego zagadnienia, Sąd zwrócił uwagę, że następstwo prawne (podatkowe) występuje tylko w ściśle określonych przypadkach wskazanych w Ordynacji podatkowej, do których nie należy ustanie bytu prawnego PGK. Ani spółka dominująca, ani też pozostałe spółki tworzące PGK nie stają się następcami prawnymi takiej grupy, albowiem nie zostały wymienione w art. 93 i 94 Ordynacji podatkowej. Takiego następstwa nie regulują także przepisy u.p.d.o.p.

Konkludując NSA stwierdził, że w związku z brakiem odpowiednich regulacji pozwalających na uznanie PGK za stronę toczących się postępowań czy dających prawo do kontynuowania postępowania wobec innego podmiotu w ramach następstwa prawnego, postępowanie sądowno-administracyjne staje się bezprzedmiotowe z uwagi na brak strony toczącego się postępowania, co obliuguje Sąd do umorzenia postępowania w sprawie, na podstawie art. 161 § 1 pkt 3 u.p.p.s.a. Warto zauważyć, iż uwadze Sądu nie umknęła kwestia nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzonej z dniem 1 stycznia 2016r. a mających na celu poprawę sytuacji PGK poprzez przyznanie spółkom tworzącym tę grupę prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty po ustaniu jej bytu prawnego (art. 75 § 2a), przy czym jak podsumował Sąd, wprowadzona zmiana „rozważanych tu problemów interpretacyjnych nie rozwiązała”.²⁴

W omawianym przypadku pozbawienie PGK legitymacji do bycia stroną postępowań w sprawach o indywidualne interpretacje oznacza

²⁴ Zob. Postanowienie NSA z 12.04.2019 r. sygn. akt II FSK 1293/17, s. 7.

unicestwienie całego postępowania, które zainicjowane zostało w celu uzyskania przez PGK gwarancji co do prawidłowości rozliczania zobowiązania podatkowego przez cały okres jej funkcjonowania. W efekcie orzeczonego stanu, PGK, po pierwsze - traci prawo do uzyskania interpretacji, po drugie – prawa takiego nie uzyskują spółki tworzące tą PGK, które nota bene ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania byłej PGK i po trzecie – PGK traci również legitymację do obrony swoich praw związanych z rozliczeniem swoich zobowiązań w podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji weryfikacji tych rozliczeń przez organy podatkowe, o czym szerzej będzie mowa w dalszej części artykułu dotyczącej postępowania podatkowego prowadzonego w zakresie rozliczenia podatku przez PGK.

Końcowo warto zauważyć, że utrata legitymacji do występowania w charakterze strony w postępowaniu sądowo-administracyjnym, jak i prowadzonym przez organ podatkowy (tutaj: w sprawie dotyczącej indywidualnej interpretacji) to problem, z którym boryka się wielu podatników o statusie PGK, o czym świadczy ilość i treść przytoczonych orzeczeń. Pomimo iż temat ten pozostaje, na tle sporów prowadzonych z organami podatkowymi, aktualny już od kilku lat, to jednak wyraźnie zaznaczony został dopiero w ubiegłym roku, kiedy to wydana została większość z orzeczeń NSA utrwalających dokonaną w tym przedmiocie przez sądy wykładnię przepisów.

4. Podatkowa grupa kapitałowa jako strona w postępowaniu podatkowym

Negatywne konsekwencje utraty statusu podatnika przez PGK, widoczne są również w postępowaniu podatkowym. W zależności od momentu ustania bytu prawnego przez PGK skutki te mogą ujawnić się również w toku postępowania odwoławczego oraz postępowania sądowo-administracyjnego będącego konsekwencją zakończonego wobec PGK postępowania podatkowego.

Tezy Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane w prezentowanych wyrokach, jako że dotyczą statusu PGK jako strony postępowań uregulowanych w przepisach Ordynacji podatkowej

czy u.p.p.s.a., pozostają aktualne w odniesieniu do uprawnień PGK związanych z rozliczeniem jej zobowiązań podatkowych.

Problemy jakie pojawiają się w tej materii po stronie PGK to:

Po pierwsze, sporządzenie zeznania podatkowego za rok podatkowy, będący ostatnim rokiem funkcjonowania PGK. Przepisy u.p.d.o.p. nie wskazują podmiotu, na którym ciąży taki obowiązek po ustaniu bytu PGK. W praktyce akceptowalnej przez organy podatkowe utrwaliła się forma sporządzania i składania zeznań przez de facto nie istniejącą PGK. Tożsama praktyka przyjęta została w przypadku korekt zeznań podatkowych, chociaż zauważyć należy, że w przypadku korekty skutkującej powstaniem nadpłaty, odpowiednie zastosowanie znajduje art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej, przyznający legitymację do złożenia po ustaniu bytu prawnego PGK wniosku o stwierdzenie nadpłaty w zakresie zobowiązań tej grupy spółkom ją tworzącym.²⁵ Jest to rozwiązanie sformułowane per analogiam do rozwiązań przyznanych byłym wspólnikom spółki cywilnej w związku z rozliczeniem podatku od towarów i usług, co też było jednym z postulatów kierowanych pod adresem polskiego ustawodawcy uzasadnianych potrzebą przyznania spółkom rozwiązanej PGK prawa do zwrotu powstałej nadpłaty podatku. Obecnie jest to jedyny instrument przyznany na gruncie przepisów podatkowych pozwalający na kontynuowanie spraw byłej PGK przez jej członków. W przypadku korekty zeznania skutkującej zwiększeniem uprzednio zadeklarowanego zobowiązania podatkowego ustawa podobnych uprawnień na rzecz PGK nie przewiduje. Nie sposób przewidzieć reakcji organu podatkowego w sytuacji złożenia takiej korekty przez rozwiązaną PGK. Skrajnie niekorzystnym skutkiem, chociaż nie wykluczonym na mocy przepisów Ordynacji podatkowej, może być w tej sytuacji odmowa uznania przez organ podatkowy złożonej przez PGK korekty zeznania za bezskuteczną, jako nie pochodzącą od podatnika, a następnie wszczęcie kontroli podatkowej w tym zakresie, do czego organ został wyposażony w szczególne narzędzie unormowane w Dziale VI Ordynacji podatkowej.

²⁵ Uzupełnieniem prawa do zwrotu nadpłaty jest przepis art. 77b § 5, który określa zasady i terminy jej zwrotu.

Po drugie, wspomniane uprawnienie organu podatkowego do przeprowadzenia kontroli podatkowej wobec wszystkich spółek wchodzących w skład PGK w przypadku gdy grupa ta utraciła status podatnika. Kompetencje te przyznaje art. 284ab Ordynacji podatkowej, który poza wspomnianą legitymacją do wszczęcia kontroli zapewnia organom podatkowym możliwość prowadzenia takiej kontroli na wypadek rozwiązania niektórych ze spółek tworzących byłą PGK. Pod znakiem zapytania pozostaje jednak sposób rozliczenia zobowiązania określonego w wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej wobec spółek, które zostały już rozwiązane.

Po trzecie, legitymacja do podejmowania działań w postępowaniu podatkowym. Brak precyzyjności w formułowaniu sytuacji byłej PGK uwidacznia się na tle przepisów Działu IV Rozdziału 8 Ordynacji podatkowej w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego. Szczególną uwagę zwraca art. 165b sankcjonujący uprawnienie organu podatkowego do wszczęcia postępowania podatkowego w razie ujawnienia nieprawidłowości w toku przeprowadzonej kontroli podatkowej. Wprawdzie adresem przywołanej normy prawnej jest *expressis verbis* kontrolowany niemniej na tle całej treści przepisu należy sądzić, że chodzi tu o kontrolowanego będącego podatnikiem.²⁶ W świetle sytuacji prawnopodatkowej po ustaniu bytu PGK, kryterium takiego nie spełnia ani sama PGK, ani też poszczególne spółki ją tworzące.

Po czwarte, sytuacja PGK w toku postępowania odwoławczego. W zasadzie wobec braku określenia przez ustawodawcę prawnych możliwości wydania decyzji w postępowaniu podatkowym prowadzonym po zakończeniu kontroli podatkowej, czy to dla nieistniejącej już PGK czy też dla jej członków nie będących jej następcami prawnymi w rozumieniu Ordynacji podatkowej, trudno mówić o realnej możliwości zainicjowania

²⁶ Wynika to z treści art. 165b § 1 „W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.”

postępowania odwoławczego. W każdym razie nie budzi wątpliwości fakt, iż w przypadku utraty przez PGK statusu podatnika po wydaniu decyzji na istniejącą jeszcze PGK, traci ona legitymację do złożenia odwołania od decyzji organu I instancji. Co więcej, legitymacji tej nie otrzymują spółki wchodzącej w jej skład. W ślad za argumentacją NSA przedstawioną w związku z postępowaniem przed sądem administracyjnym w sprawie wydania indywidualnej interpretacji, sądzić należy, że mają one odpowiednie zastosowanie również w przypadku wniesienia skargi na decyzję wydaną przez organ II instancji.

Na tle normatywnej sytuacji PGK określonej w Ordynacji podatkowej oraz przepisach u.p.d.o.p uwagę zwraca profiskalny charakter tych uregulowań, który szczególnie widoczny jest w przepisie regulującym solidarną odpowiedzialność spółek tworzących PGK za jej zobowiązania.²⁷ Niewątpliwie ogólna formuła tej normy pozwala organom podatkowym na egzekwowanie zobowiązań podatkowych bez względu na zmieniający się status PGK.

5. Uwagi de lege lata i de lege ferenda

Wskazanie podmiotów będących podatnikami należy do fundamentalnych elementów funkcjonowania prawa podatkowego i dlatego winno to następować w sposób jasny i precyzyjny²⁸. Tymczasem konstrukcja PGK jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych pozostawia nazbyt szerokie pole do interpretacji. Na tle przedstawionej linii orzeczniczej uwydatnia się ewidentna luka prawna, która pozbawia PGK możliwości podejmowania działań w jej sprawach podatkowych. Nie wydaje się niczym uzasadnione milczenie ustawodawcy w tym zakresie, tym bardziej że w każdym innym przypadku, w którym dochodzi do „unicestwienia” podatnika, przepisy prawa podatkowego przewidują odpowiednie dla danej kategorii podatników następstwo prawne (sukcesję podatkową).

²⁷ Solidarna odpowiedzialność spółek tworzących PGK unormowana jest w art. 1a ust. 14 u.p.d.o.p.

²⁸ B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne dotyczące ustalenia statusu podatkowego spółek z podatkowej grupy kapitałowej a zakres podmiotowy unijnych dyrektyw oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* (2), PP nr 10 z 2015, s. 35.

Istota problemu tkwi w normatywnej definicji PGK, która dopuszcza różne warianty rozumienia zdolności podatkowej spółek tworzących PGK w okresie jej funkcjonowania.

W doktrynie przeważa stanowisko, że spółki tworzące PGK tracą status podatnika z chwilą jej zawiązania, które uzasadniane jest treścią art. 8 ust. 7 u.p.d.o.p.²⁹ Z kolei w opozycji do niniejszego stanowiska podkreśla się, że faktycznie żaden przepis u.p.d.o.p. nie pozbawia takich spółek statusu podatnika, co potwierdzają także stanowiska organów podatkowych wyrażone w indywidualnych interpretacjach.³⁰ Warta uwagi jest także hipoteza zakładająca możliwość trzech różnych sposobów interpretacji przepisów odnoszących się do statusu spółek konstytuujących PGK³¹. Hipoteza ta wydaje się być uzasadniona m.in. w świetle regulacji dotyczących podatku od zagranicznej jednostki kontrolowanej, który w świetle aktualnego stanowiska organów podatkowych winien być rozliczany przez spółkę wchodzącą w skład PGK a nie przez PGK.³² Taka dowolność interpretacji jaką dopuszczają przepisy u.p.d.o.p. godzi w ukształtowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadę formułowania przepisów w sposób zrozumiały i przewidywalny dla adresatów.³³

Przedstawiciele nauki prawa podatkowego od kilku lat postulują potrzebę doprecyzowania przepisów dotyczących statusu prawnopodatkowego PGK. Pierwsze krytyczne głosy pojawiły się jeszcze w odniesieniu do regulacji jakie obowiązywały do końca 2015 r. i dotyczyły m.in. braku rozwiązań prawnych związanych prowadzeniem postępowania kontrolnego i podatkowego wobec PGK czy też spółek ją tworzących, a także z prawem do wystąpienia przez spółki tworzące PGK z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty po ustaniu bytu prawnego

²⁹ *Ibidem* s. 39-40.

³⁰ *Ibidem* s. 38.

³¹ *Ibidem* s.38 Autor wskazuje, że na tle przepisów u.p.d.o.p.. możliwe jest do przyjęcia, że spółki tworzące PGK: 1) są podatnikami tego podatku, 2) są częściowo podatnikami tego podatku, tj. tylko w odniesieniu do dywidend otrzymywanych od spółek z siedzibą lub zarządem w Polsce lub 3) nie są podatnikami tego podatku.

³² Zob. art. 24a u.p.d.o.p.

³³ B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne ...* s. 41.

PGK.³⁴ Po uregulowaniu tej kwestii w drodze wspomnianej nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, aktualnie postulowana jest potrzeba uregulowania prawnopodatkowej sytuacji PGK i jej członków tak istotna m.in. na gruncie prowadzonych przez organy podatkowe postępowań.³⁵

Pomijając rozbieżności w interpretacji aktualnego stanu prawnego, argumenty co do przyszłych zmian pozostają zbieżne. Za głosami reformy przemawia, po pierwsze, niczym nieuzasadniona odmienność polskich przepisów na tle regulacji innych państw Unii Europejskiej, a po drugie, brak precyzji w określeniu statusu PGK i spółek ją tworzących, skutkujący narastającymi wątpliwościami interpretacyjnymi.³⁶ W uzupełnieniu powyższego, warto wskazać na wzmiankowane już braki legislacyjne, które pozbawiają PGK i spółki ją tworzące prawa do udziału w postępowaniach dotyczących spraw podatkowych PGK po ustaniu jej bytu prawnego.

Analiza regulacji odnoszących się do statusu PGK i specyfiki jej rozliczenia podatkowego, tj. przepisów u.p.d.o.p. i Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że remedium na wadliwe funkcjonowanie PGK stanowi przebudowa jej ustawowej definicji, która przede wszystkim pozwoli na zachowanie statusu spółek wchodzących w skład PGK. W świetle stanowiska doktryny, złotym środkiem byłoby jednocześnie pozbawienie PGK statusu podatnika. W takim wypadku PGK realizowałaby funkcje konsolidacyjne dla celów ustalenia wyniku całej grupy do celów podatkowych.³⁷ Zasadnicza zmiana sprowadzałaby się zatem do usunięcia regulacji zawartej w ust. 2 art. 1 u.p.d.o.p. i doprecyzowania kwestii zdolności podmiotowej spółek tworzących PGK. Proponowane rozwiązanie uregulowałoby jednoznacznie rolę poszczególnych spółek tworzących PGK nie tylko z perspektywy strony prowadzonych postępowań w sprawach podatkowych dotyczących całej

³⁴ A. Nowak red., *Podatkowa grupa kapitałowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015, s. 138-144.

³⁵ P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy (...)*, s. 36.

³⁶ *Ibidem* s. 51, gdzie wskazuje się, iż polska jest jedynym krajem na świecie, w którym utworzenie PGK statuuje nowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, a także B. Kuźniacki, *Trzy różne rezultaty interpretacyjne ...* s. 41

³⁷ Zob. P. Selera, M. Supera-Markowska, *Grupy podatkowe – koncepcje reformy (...)*. Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r. s. 51, gdzie proponuje się ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie poszczególnych spółek a rozliczenie wspólnego podatku PGK przez spółkę dominującą.

grupy, ale również z perspektywy ich roli jako podatnika podatku od zagranicznych jednostek kontrolowanych. Aktualnie sprawy te nie zostały uregulowane w ustawie, a sposób postępowania wypracowany został w drodze indywidualnych interpretacji podatkowych i orzecznictwa. Zważywszy na istotę zagadnienia, jakim jest wskazanie podatnika, oczekiwane jest wprowadzenie uregulowania nie budzącego wątpliwości interpretacyjnych.

6. Podsumowanie

Konstrukcja polskich przepisów regulujących funkcjonowanie PGK nasuwa wątpliwości co do celów ich wprowadzenia. Z jednej strony bowiem nie można przemilczeć faktu, iż projektodawcom przyświecała postulowana przez holdingi potrzeba uregulowania ich działalności gospodarczej, która z racji pewnych odmienności od tych jakie cechowały działalność pozostałych grup podatników wymagała zapewnienia szczególnych rozwiązań ułatwiających rozliczanie podatku dla podmiotów funkcjonujących w synergii gospodarczej. Decyzja polskiego ustawodawcy o wprowadzeniu odrębnych rozwiązań dla grup podmiotów była też reakcją na obowiązujące już od lat w krajach zachodnioeuropejskich rozwiązania adresowane wyłącznie do grup spełniających kryteria holdingów. Z drugiej strony zauważalny jest w polskich rozwiązaniach silny nacisk na minimalizację narzędzi pozwalających PGK na skorzystanie z preferencyjnego sposobu opodatkowania, czego przejawem jest wieloletnie przemilczanie przez ustawodawcę problemów narastających w tematyce ustania bytu prawnego PGK na tle rozliczeń podatkowych tej grupy. Wskazane w niniejszym opracowaniu wady legislacyjne leżące u podstaw konstrukcji definicji PGK wymagają zmiany obecnych przepisów. Kierunek zmian powinien uwzględniać nie tylko specyfikę działalności gospodarczej jaka prowadzona jest w ramach grupy powiązanych podmiotów, ale także relacje i sieć zależności jakie zachodzą w obszarze przepisów prawa formalnego i materialnego dotyczących PGK jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i zarazem podmiotu praw i obowiązków

realizowanych na mocy przepisów prawa podatkowego ogólnego. W świetle przedstawionych propozycji *de lege ferenda*, kluczowa wydaje się być kwestia określenia sytuacji prawnopodatkowej spółek tworzących PGK kosztem rezygnacji z podmiotowości podatkowej PGK.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

1. D. Gajewski, Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych, ABC 2005 (<http://sip.lex.pl/>).
2. Ł. Furman, Ocena funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej, Zarządzanie i Finanse, Journal of Management and Finance Vol. 13, No. 3/1/2015 (dostęp online: http://zif.wzr.pl/pim/2015_3_1_13.pdf.) s. 197-207.
3. J. Szlęzak-Matusewicz, Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie podatku od towarów i usług – ryzyko szacowania podstawy opodatkowania, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 3/2017 (87), cz. 2 (<https://wnus.edu.pl/frfu/file/article/download/7066.pdf>.) s. 53-65.
4. P. Selera, M. Supera-Markowska, Grupy podatkowe – koncepcje reformy ze szczególnym uwzględnieniem analizy porównawczej oraz aspektów międzynarodowych (1). Podatek dochodowy od osób prawnych. Przegląd Podatkowy, nr 8 z 2019 r. s. 47-54.
5. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.) Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019.
6. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018.
7. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2020, komentarz do art. 14c (<http://sip.legalis.pl/>).
8. B. Kuźniacki, Trzy różne rezultaty interpretacyjne dotyczące ustalenia statusu podatkowego spółek z podatkowej grupy kapitałowej a zakres podmiotowy unijnych dyrektyw oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (2), PP nr 10 z 2015, s. 35-42.
9. A. Nowak red., Podatkowa grupa kapitałowa, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015.

Akty prawne

1. Ustawa z 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1406).
2. Ustawa z 28 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325).
3. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U z 2019 r. poz. 2325 ze zm.).