

## **Zagraniczny oddział polskiej spółki rozliczy swoją stratę w kraju**

Źródło: Rzeczpospolita  
Dostawca: Presspublica

16. sierpnia 2010

Ustawa o CIT w nierówny sposób traktuje straty podatkowe zagranicznych zakładów polskich spółek. Jest to niezgodne z prawem wspólnotowym, co potwierdza niedawny wyrok sądu administracyjnego

Analiza art. 7 ust. 3 i 5 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) wskazuje, że polska spółka prowadząca swoją działalność poprzez zagraniczne oddziały będzie miała odmienne prawa, gdy chodzi o możliwość uwzględnienia strat tych oddziałów. Zależy to od ich lokalizacji.

### **Metoda zaliczenia**

Jeżeli zagraniczny zakład jest położony w państwie, z którym Polska zawarła umowę przewidującą metodę zaliczenia dla eliminacji podwójnego opodatkowania zysków tego zakładu, to strata takiego zakładu zostanie efektywnie uwzględniona w rozliczeniu podatkowym w Polsce.

Przychody i koszty ich uzyskania osiągnięte z tytułu działalności zagranicznego zakładu należy bowiem połączyć z przychodami i kosztami uzyskania przychodów osiągniętymi w Polsce, od takiej kwoty obliczyć podatek i odliczyć od niego podatek zapłacony za granicą (lub jego część, jeżeli umowa przewiduje metodę zaliczenia proporcjonalnego). Podobnie w wypadku oddziału położonego w Polsce jego wynik podatkowy zostanie włączony i uwzględniony przy kalkulacji zobowiązania podatkowego całej spółki.

### **Metoda wyłączenia**

Jeżeli natomiast spółka posiada zagraniczny zakład w państwie, z którym Polska zawarła umowę przewidującą metodę wyłączenia dla eliminacji podwójnego opodatkowania zysków zagranicznych zakładów (np. na Węgrzech), to strata takiego zakładu nie może być uwzględniona w rozliczeniu podatkowym spółki w Polsce.

Zgodnie z przywołanymi wyżej przepisami ustawy o CIT w takim wypadku zyski zagranicznego zakładu są wolne od podatku w Polsce, a w takiej sytuacji osoba prawna obliczając swój dochód lub stratę nie uwzględnia ani przychodów, ani kosztów uzyskania przychodów z takiego źródła.

Pojawia się tu pytanie: czy gdy spółka posiada zagraniczne zakłady w państwach członkowskich Unii Europejskiej, z którymi umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę wyłączenia, taka sytuacja jest zgodna z prawem wspólnotowym?

Prawo wspólnotowe nie odnosi się wprost do kwestii rozliczania przez spółki będące rezydentami podatkowymi państw członkowskich Unii Europejskiej strat podatkowych poniesionych przez ich zagraniczne zakłady położone w innych państwach UE.

### **Co wynika z orzecznictwa ETS**

Jednak wielokrotnie była ona przedmiotem **orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, m.in. w sprawach AMID (wyrok z 14 grudnia 2000 r., C-141/99), Marks & Spencer (wyrok z 13 grudnia 2005 r., C-446/03) oraz Lidl Belgium (wyrok z 15 maja 2008 r., C-414/06)**. We wskazanych orzeczeniach ETS rozpatrywał tę kwestię na gruncie zasady swobody przedsiębiorczości

ustalanej w art. 43 traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE) i odpowiednio art. 49 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).

We wszystkich podkreślił, że naruszenie tej swobody może przybierać różne formy. Jedną z nich jest przyjęcie w państwie członkowskim ustawodawstwa, które zniechęcać będzie podmioty tego państwa do podejmowania działalności gospodarczej w innych państwach członkowskich przez to, że w stosunku do takiej działalności podmiot nie będzie dysponował prawami lub przywilejami, które dostępne są dla działalności krajowej.

ETS stwierdził, że ograniczenie przez prawo krajowe możliwości rozliczania strat podatkowych poniesionych w innym państwie członkowskim (za pośrednictwem spółek zależnych lub zakładów) jest, co do zasady, ograniczeniem swobody przedsiębiorczości. Nie oznacza to jednak, że jest to tożsame z naruszeniem prawa wspólnotowego przez takie przepisy.

### **Kiedy mamy naruszenie prawa**

Trybunał wyraźnie wskazał bowiem, że wprowadzenie takiego ograniczenia swobody przedsiębiorczości zasadniczo nie narusza prawa wspólnotowego, jest bowiem uzasadnione ze względu na:

- zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych państw członkowskich,
- niebezpieczeństwo dwukrotnego uwzględnienia strat,
- niebezpieczeństwo unikania opodatkowania.

Przy czym jednocześnie ETS zastrzegł, że skutek tego ograniczenia nie może wykraczać poza to, co konieczne, aby osiągnąć powyższe cele. Innymi słowy jeżeli te cele można osiągnąć przez zastosowanie środków mniej restrykcyjnych niż absolutny zakaz odliczenia strat poniesionych w innym państwie członkowskim, powinien być on zastosowany.

W tym kontekście w sprawie Marks & Spencer ETS stwierdził i następnie powtórzył w sprawie Lidl Belgium, że **zakaz odliczania strat podatkowych poniesionych w innym państwie członkowskim wykracza poza to, co jest konieczne, jeżeli wyczerpane zostały możliwości uwzględnienia strat podatkowych w państwie, w którym zostały one wygenerowane zarówno w rozliczeniu za rok bieżący, jak i lata przeszłe, nie ma też możliwości rozliczenia tej straty w tym państwie w latach przyszłych.**

ETS jednoznacznie uznał, że w takiej sytuacji uniemożliwienie rozliczenia strat podatkowych poniesionych w innym państwie członkowskim jest naruszeniem prawa wspólnotowego.

Należy podkreślić, że ETS w żaden sposób nie ograniczył katalogu sytuacji, w których należy uznać, że wyczerpane zostały możliwości odliczenia straty w przeszłości i przyszłości. W rezultacie, w świetle orzecznictwa Trybunału, to, czy jest możliwe odliczenie strat podatkowych poniesionych w innym państwie członkowskim, należy oceniać odrębnie w każdej sytuacji (istotne jest bowiem, jakie działania w odniesieniu do tych strat podjęto w przeszłości i jakie działania są możliwe w przyszłości).

### **Precedensowe rozstrzygnięcie**

Do tego problemu odniósł się też **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 21 maja 2010 r. (III SA/Wa 133/10)**.

Stwierdził, że przepisy polskiego prawa podatkowego, które ograniczają możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem podatkowym w Polsce strat jej zagranicznego zakładu położonego w innym państwie członkowskim UE w razie braku możliwości ich rozliczenia przez oddział, są niezgodne z prawem wspólnotowym. Tym samym nie powinny być w takich sytuacjach stosowane, a strata taka powinna być rozliczona przez polską spółkę.

### **Co orzekł polski sąd**

Wyrok WSA został wydany wskutek wniesienia skargi na otrzymaną interpretację prawa podatkowego. We wniosku o interpretację spółka wskazała, że posiada zagraniczny zakład na Węgrzech, który ma nierozliczoną stratę podatkową i nie będzie mógł jej rozliczyć w przyszłości ze względu na likwidację zakładu.

Umowa między Polską i Węgrami wprowadza zasadę wyłączenia dla unikania podwójnego opodatkowania zysków przedsiębiorstw. Zdaniem spółki powinna mieć ona prawo do rozliczenia tej straty w Polsce, a polskie przepisy, które to uniemożliwiają, należy uznać za niezgodne z prawem wspólnotowym. Minister finansów nie zgodził się z tym stanowiskiem.

WSA, szeroko powołując się na orzecznictwo ETS, stwierdził, że w przedstawionej sytuacji ustawodawstwo polskie, wykluczające możliwość rozliczenia strat poniesionych przez zagraniczny zakład na Węgrzech przez spółkę w Polsce, narusza prawo wspólnotowe. Zdaniem sądu decydujące jest to, że straty podatkowe węgierskiego zakładu nie będą mogły być rozliczone w przyszłości na Węgrzech, ze względu na jego likwidację. Zatem polska spółka powinna być uprawniona do rozliczenia ich w Polsce.

Sąd trafnie zauważył, że nie dojdzie tu do sytuacji, w której strata mogłaby być rozliczona na Węgrzech i w Polsce, co oznacza, że nie wystąpi ryzyko podwójnego jej uwzględniania.

Wskazał także, że w jego ocenie wynikający z polskich regulacji zakaz uwzględnienia przez spółkę w Polsce strat niepodlegających rozliczeniu w państwie położenia zakładu (z uwagi na likwidację tego zakładu) nie spełnia testu proporcjonalności, tj. wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu. W konsekwencji ogranicza swobodę działalności gospodarczej, co jest sprzeczne z art. 43 i 48 TWE (dawne art. 49 i 54 TFUE).

Jest to pierwszy wyrok polskiego sądu, w którym jednoznacznie stwierdza się, że polski rezydent podatkowy jest uprawniony do rozliczenia straty podatkowej poniesionej przez zagraniczny zakład położony w innym państwie członkowskim.

Choć wyrok odnosił się do sytuacji, w której przewidziana była likwidacja węgierskiego oddziału spółki, wydaje się, że powinien być dla organów i sądów wskazówką interpretacyjną także w innych przypadkach, gdy w kraju powstania straty podatkowej nie było możliwe jej rozliczenie w przeszłości i nie będzie możliwe w przyszłości.

Przykładowo może tu chodzić o sytuację, gdy zagraniczny zakład wykazał przez kolejne lata straty w związku z prowadzoną działalnością inwestycyjną i nie jest w stanie ich rozliczyć w kraju, w którym jest położony, ze względu na obowiązujące tam przepisy dotyczące przedawnienia uprawnienia do rozliczenia strat. Naszym zdaniem taka sytuacja również spełnia warunki, o których mowa w orzecznictwie ETS i do których odniósł się w swoim wyroku WSA.

### **Jak policzyć stratę**

Odrębną kwestią jest sposób obliczenia straty zagranicznego zakładu, która mogłaby być rozliczona w Polsce. W tym celu należy bowiem ustalić, czy powinna ona być obliczona według przepisów

państwa, w którym położony jest zagraniczny zakład, czy też według polskich przepisów podatkowych.

W związku z tym że ustawodawstwa państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich zostały poddane jedynie wyrywkowej harmonizacji, mogą tu zaistnieć istotne różnice w ustalaniu podstawy opodatkowania, poprzez odmienne definiowanie przychodów i kosztów ich uzyskania.

W rezultacie może dojść do sytuacji, gdy za ten sam okres strata zagranicznego oddziału obliczana według przepisów jego położenia jest np. wyższa niż obliczona według przepisów polskich.

### **Według polskich przepisów**

Wydaje się, że prawidłowe będzie obliczenie straty podatkowej na podstawie polskich przepisów. Po pierwsze, byłoby to zgodne z zasadą rozdziału kompetencji podatkowej państw. Gdyby bowiem przyjąć, że strata podatkowa może być obliczona według przepisów państwa położenia zakładu, oznaczałoby to, że Polska musi się zgodzić na obowiązywanie na jej terytorium prawa innego państwa.

Po drugie, celem umożliwienia polskiemu podatnikowi odliczenia strat podatkowych poniesionych przez jego zagraniczny zakład jest równe traktowanie przedsiębiorców niezależnie od miejsca prowadzonej działalności.

Tym samym do obliczenia wielkości tej straty powinny znaleźć zastosowanie te same przepisy, niezależnie od tego, czy dotyczy to polskiego oddziału spółki, zakładu zagranicznego, którego wynik jest uwzględniany na bieżąco w wyniku podatkowym spółki (umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę zaliczenia), czy też zakładu zagranicznego, którego wynik jest zwolniony z opodatkowania w Polsce (umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę wyłączenia).

*Autorzy są prawnikami w Dziale Doradztwa Podatkowego kancelarii Domański Zakrzewski Palinka sp.k.*

Grzegorz Sprawka, Jan Czerwiński