

MARCIN JAMROŻY

Szkoła Główna Handlowa

ROZLICZANIE STRAT ZAGRANICZNEGO ZAKŁADU W PAŃSTWIE REZYDENCJI

Wprowadzenie

Z podatkowego punktu widzenia podstawową zaletą wykonywania działalności gospodarczej w formie zagranicznego zakładu jest możliwość jednorazowego opodatkowania dochodu przedsiębiorcy. W przeciwieństwie do wykonywania działalności gospodarczej w formie zagranicznych spółek kapitałowych lub tak zwanych nietransparentnych spółek osobowych, dochody przypisane zagranicznemu zakładowi nie podlegają podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym. Przedsiębiorca posiadający zakład za granicą opodatkowuje tam odpowiednią część dochodów przypisanych temu zakładowi, natomiast w państwie swojej rezydencji ma zastosowanie odpowiednia metoda unikania podwójnego opodatkowania. Podmiotem stosunków cywilnoprawnych i podatkowych jest bowiem przedsiębiorca (będący podatnikiem), co oznacza między innymi, że zakład nie może zawierać skutecznych umów cywilnoprawnych i zasadniczo nie ciąży na nim (jako jednostce wewnętrznej przedsiębiorstwa) żadne obowiązki podatkowe.

Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z rozliczaniem strat poniesionych w związku z wykonywaniem działalności gospodarczej przez zagraniczny zakład. W szczególności problemy ogniskują się wokół określenia jurysdykcji podatkowej, zobowiązanej do uwzględnienia strat oraz momentu ich rozliczenia.

Dowolna alokacja źródeł przychodów stanowiłaby zagrożenie dla głównego celu polityki podatkowej każdego państwa, sprowadzającej się zasadniczo do gromadzenia dochodów przeznaczonych na cele publiczne (funkcja fiskalna podatków).

Podjęty problem badawczy ma ważne znaczenie teoretyczne, ale nie można mu odmówić również bliskiego związku z praktyką obrotu gospodarczego. Wzajemne rozliczenia między przedsiębiorstwem a jego zagranicznym zakładem nie doczekały się jasnej regulacji ustawowej w Polsce. Zagadnienia te są również w sposób zróżnicowany rozstrzygane w zagranicznych jurysdykcjach podatkowych, natomiast w Europie szczególną rolę odgrywa orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Analizę przeprowadzono z perspektywy przedsiębiorcy krajowego zamieszkałego (siedziba lub zarząd) w Polsce, prowadzącego działalność gospodarczą przez zakład w innym państwie członkowskim UE, z którym Polskę łączy umowa międzynarodowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Polska jest stroną ponad 80 umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, wzorowanych na Konwencji Modelowej OECD (dalej: KM-OECD).

1. Ogólna definicja zakładu zagranicznego

Ocena, czy dana forma aktywności zagranicznej stanowi zakład, wywołuje daleko idące konsekwencje podatkowe dotyczące opodatkowania dochodu przedsiębiorcy (jednostki macierzystej), w szczególności takich kwestii jak:

- rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej, czyli któremu z państw – stron umowy bilateralnej – przysługuje prawo opodatkowania dochodów przedsiębiorcy uzyskanych za pośrednictwem zakładu,
- określenie zakresu przypisania dochodów lub strat poszczególnym częściom tego samego przedsiębiorstwa, czyli jednostce macierzystej (centrali) oraz zagranicznemu zakładowi,
- ustalenie wysokości dochodu lub straty przedsiębiorcy zagranicznego za dany rok podatkowy.

Na płaszczyźnie międzynarodowej, utworzenie zakładu w państwie o niskim poziomie opodatkowania pozwala z reguły na minimalizację obciążeń podatkowych przedsiębiorcy. Wynika to z przyjętej w prawie międzynarodowym zasady „zakładu”, czyli jednokrotnego opodatkowania w państwie położenia zakładu dochodów przedsiębiorcy wypracowanych przez zagraniczny zakład, z reguły

z jednoczesnym ich zwolnieniem z opodatkowania w państwie rezydencji przedsiębiorcy (tu: w Polsce).

Ogólną definicję „zakładu” zawiera art. 5 ust. 1 KM-OECD¹. Zakład oznacza stałą placówkę, w której całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Z tej definicji wynika, że ustanowienie zakładu warunkuje spełnienie następujących przesłanek:

- istnienie placówki,
- stały charakter placówki,
- wykonywanie działalności przedsiębiorstwa za pośrednictwem tej placówki.

O istnieniu placówki przesądza z reguły władanie pewną przestrzenią, w której prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa i nie ma znaczenia tytuł prawny do niej (własność, prawa rzeczowe ograniczone, umowa najmu albo dzierżawy, faktyczne władztwo na innej podstawie). Przykładowo, regularne wizyty przedstawiciela handlowego w pomieszczeniach kluczowego zagranicznego klienta i przyjmowanie zleceń nie pozwala na stwierdzenie, że przedsiębiorstwo włada placówką za granicą². Nie stanowi placówki posiadanie praw, na przykład udziałów w spółkach, wierzytelności bądź wartości niematerialnych i prawnych.

Placówka musi być stała. Wystarcza więc z określonym punktem powierzchni ziemskiej, przy czym placówka nie musi być częścią składową gruntów, nie jest nawet konieczna więź z określonym obszarem geograficznym. Placówka o charakterze tymczasowym, co nie jest równoznaczne z krótkim okresem jej trwania, nie wypełnia kryterium stałości. Na przykład udostępnienie pomieszczeń przez zagranicznego zleceniodawcę w celu wykonania określonych czynności, wynikających ze zlecenia, niemających stałego charakteru, nie wystarcza zwykle dla przyjęcia stałego charakteru placówki. Ale już pracownik przedsiębiorstwa będącego zleceniobiorcą, który korzysta regularnie przez długi czas z biura innego przedsiębiorstwa w celu nadzoru nad realizacją kontraktu, włada placówką na potrzeby swojego pracodawcy³. Występowanie przerw w działalności,

¹ Od 1.01.2007 r. definicja zakładu znajduje się w art. 5a pkt 22 u.p.d.o.f. oraz w art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. Odpowiada ona zasadniczo definicji zawartej w postanowieniach umów bilateralnych opartych na art. 5 KM-OECD, z wyjątkiem zakreślenia okresu prowadzenia robót prowadzącego do powstania zakładu.

² Zob. komentarz do KM-OECD, art. 5, nr 4.2.

³ Zob. komentarz do KM-OECD, nr. 4.3.

charakterystycznych dla zwykłego jej toku (np. ze względu na sezonowość), także nie wyklucza stałości placówki.

W stałej placówce musi być prowadzona działalność przedsiębiorstwa i jest bez znaczenia, czy wykonywana jest przez przedsiębiorcę lub zatrudnione przez niego osoby. Nieważny jest także rodzaj wykonywanej działalności, przy czym należy uznać, że powinna się ona mieścić w zakresie przedmiotu działalności przedsiębiorstwa. Nie jest wymagane, aby placówka przyczyniała się bezpośrednio do generowania zysków, dlatego placówce, która jest (wyłącznie) centrum kosztowym, nie można odmówić przymiotu bycia zakładem.

Placówki spełniające kryteria zakładów nie są nimi, jeżeli wykonywana w nich działalność wykazuje w szczególności charakter przygotowawczy lub pomocniczy (art. 5 ust. 4 KM-OECD). Warto też wskazać, że zakład może powstać w przypadku braku stałej placówki utrzymywanej przez przedsiębiorstwo, jeżeli działalności prowadzona jest osobą, która posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo w imieniu przedsiębiorstwa (art. 5 ust. 5 KM-OECD).

2. Rozdział jurysdykcji podatkowej

Stwierdzenie istnienia zakładu ma podstawowe znaczenie dla rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej, czyli rozstrzygnięcia, czy „zyski przedsiębiorstw”, w rozumieniu art. 7 KM-OECD, mogą być opodatkowane tylko w państwie rezydencji, czy też w państwie rezydencji i w państwie położenia zakładu. Pojęcie „zysków przedsiębiorstw”, niezdefiniowane w samej Konwencji, oraz sposób ich ustalania, określa się według wewnętrznego prawa każdego z umawiających się państw. Zgodnie z komentarzem OECD, określenie „zyski” należy rozumieć możliwe szeroko, obejmując nim wszelkie dochody z prowadzenia działalności gospodarczej⁴.

Niewątpliwie straty nie stanowią zysków, jednak uważam, że ze względów systemowych należy do strat zagranicznego zakładu stosować reguły rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej wynikające z art. 7 KM-OECE (zyski przedsiębiorstw) i stosować określoną w art. 23 KM-OECD metodę unikania podwójnego opodatkowania. Wydaje się szczególnie racjonalne wyłączenie z opodatkowania

⁴ Zob. komentarz do KM-OECD, art. 7 nr 32.

nie tylko zysków (dochodów), ale również „ujemnych dochodów” (strat) i ograniczenie ich skutku do efektu progresji.

Z art. 7 ust. 1 KM-OECD wynika, że „zyski przedsiębiorstwa”, co do zasady, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji. Istotnym odstępstwem od tej zasady jest powstanie zakładu w innym państwie („chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład”). Taki sposób rozgraniczenia jurysdykcji opodatkowania zysków przedsiębiorstw można uzasadnić tym, że państwu źródła należy przyznać prawo opodatkowania dochodów z działalności przedsiębiorstwa drugiego państwa dopiero wtedy, gdy działalność ta wykazuje bardziej intensywny związek z tym państwem.

Jeżeli z zagranicznych źródeł przychodów wynikają straty, to w zależności od zastosowanej metody unikania podwójnego opodatkowania, wystąpią różne konsekwencje. Jeżeli stosuje się metodę zwolnienia (z zastrzeżeniem progresji) do strat zagranicznego zakładu, to zastrzeżenie progresji prowadzi do zmniejszenia dochodu branego pod uwagę wyłącznie przy ustalaniu stawki podatkowej stosowanej do dochodów niezwolnionych. Dalsze uwzględnienie strat zagranicznych jest zasadniczo wykluczone. Odmienne stanowisko może natomiast wynikać z prawa unijnego (zob. pkt 4).

W przypadku metody zaliczenia (kredytu podatkowego) należy natomiast uwzględniać straty w ramach dochodu całkowitego podatnika, czyli całości dochodów krajowych i zagranicznych. Oznacza to, że straty mogą pomniejszać podstawę opodatkowania – stosownie do przepisów określających zasady ustalania dochodu, względnie mogą prowadzić do powstania straty, która może zostać przeniesiona do rozliczenia na następne lata podatkowe. Jeżeli, również za granicą, istnieje możliwość rozliczania strat, to w kolejnym roku, zakładając osiągnięcie dochodów, ustalona zostanie niższa podstawa opodatkowania, i tym samym powstanie niższe obciążenie podatkowe. Z perspektywy państwa rezydencji nie ma to wtedy znaczenia, ponieważ strata zagraniczna została już uwzględniona.

Należy także pamiętać, że państwo położenia zakładu może opodatkować „zyski przedsiębiorstw”, ale „tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu zakładowi” (art. 7 ust. 1 zd. 2 KM-OECD). Wynika z tego, że w państwie źródła opodatkowaniu podlegają wyłącznie zyski (dochody) – i odpowiednio straty – powstałe w związku z działalnością wykonywaną przez zakład, rozliczeniu podatkowemu nie podlegają natomiast zyski – i odpowiednio straty – osiągnięte

bezpośrednio przez przedsiębiorcę. Ocenie musi podlegać każdorazowo, czy zyski (straty) osiągnięte przez przedsiębiorcę w państwie położenia zakładu pozostają w związku gospodarczym z działalnością zakładu.

3. Rozliczanie strat transgranicznych w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE

3.1. Dyskryminacja oraz ograniczenie swobód traktatowych

Prawo unijne oddziałuje na narodowe prawo podatkowe, w tym podatki bezpośrednie, również przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁵. W konsekwencji orzeczeń TS wiele wewnątrz krajowych przepisów podatkowych blokujących rozwój jednolitego systemu podatkowego, na przykład mechanizmy przeciwdziałające cienkiej kapitalizacji czy przerzucaniu dochodów do innej jurysdykcji podatkowej, ulega zmianie lub zniesieniu (tzw. integracja negatywna ustawodawstw podatkowych państw członkowskich).

Swobody traktatowe pełnią funkcję miernika zgodności (niezharmonizowanych) przepisów dotyczących podatków bezpośrednich z prawem europejskim⁶. Przez swobody traktatowe została ograniczona suwerenność państw członkowskich w zakresie ustawodawstwa dotyczącego podatków bezpośrednich, ponieważ odmienne traktowanie podmiotów podlegających nieograniczonemu i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w porównywalnych warunkach możliwe jest jedynie pod pewnymi warunkami.

Uzupełnieniem swobód traktatowych jest ogólny zakaz dyskryminacji (art. 18 TfUE). Wyróżnia się dyskryminację bezpośrednią, gdy regulacje państwa członkowskiego w sposób bezpośredni nawiązują do przynależności państwowej (lub miejsca siedziby spółek) uczestników obrotu rynkowego. W prawie podatkowym często występuje zróżnicowanie sytuacji podmiotów podlegających nieograniczonemu i ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Przepisy te nie nawiązują wprawdzie bezpośrednio do przynależności państwowej uczestników obrotu rynkowego, jednak z reguły dotyczą podmiotów zagranicznych

⁵ Dalej też w skrócie — TS.

⁶ Zob. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), DzUrz UE C115 z 9 maja 2008 r., s. 47 (dalej: TfUE).

posiadających obywatelstwo innego państwa członkowskiego. Przypadki tego rodzaju określa się mianem dyskryminacji pośredniej.

Wszelkie formy dyskryminacji są zakazane, obowiązuje zasada traktowania wszelkich podmiotów gospodarczych na równi z krajowymi. Oznacza to, że państwo przyjmujące powinno zagwarantować zagranicznym podmiotom taki sam status podatkowy, jaki mają podmioty będące rezydentami. Aby jednak można było mówić o dyskryminacji, podmiot, powołujący się na swobodę traktatową w państwie przyjmującym, musi znajdować się w porównywalnej sytuacji z podmiotem krajowym. Samo stwierdzenie odmiennego traktowania nie jest wystarczające⁷.

Analiza porównawcza, w szczególności znalezienie odpowiedniego „porównywalnego” podmiotu jest jednym z trudniejszych elementów badania. Chociaż w wielu przypadkach wydaje się racjonalne porównanie horyzontalne, czyli porównanie sytuacji podmiotu zagranicznego z sytuacją podmiotu krajowego, to niekiedy właściwsze może okazać się zastosowanie porównania wertykalnego, czyli porównania sytuacji podmiotu zagranicznego wykonującego w różnych formach działalność gospodarczą w państwie przyjmującym. Porównanie wertykalne wykorzystuje się często w sprawach dotyczących opodatkowania zakładów oraz spółek-córek przedsiębiorców zagranicznych.

W odniesieniu do opodatkowania przedsiębiorców należy zauważyć, że podmioty podlegające ograniczonemu oraz nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu znajdują się zasadniczo w porównywalnej sytuacji podatkowej. Zakładom przedsiębiorców zagranicznych powinny dlatego przysługiwać takie same korzyści podatkowe (np. w odniesieniu do kredytu podatkowego), co podmiotom mającym siedzibę w kraju⁸.

3.2. Stanowisko TS w sprawie strat transgranicznych

Ze swobody przedsiębiorczości wynika, skierowany zarówno do państwa pochodzenia, jak i do państwa przyjmującego, nakaz zapewnienia spółkom założonym zgodnie z ustawodawstwem państwa pochodzenia, mającym siedzibę główną w jednym z państw członkowskich UE, prawa prowadzenia bez żadnych

⁷ Szerzej zob. A. Cloer, M. Jamróży, N. Lavrelashvili, K. Wilczko, *Aktualne orzecznictwo ETS w zakresie podatków bezpośrednich a konsekwencje dla polskich przedsiębiorców*, „SERWIS Monitora Podatkowego” 2008, nr 4, s. 2 i n.

⁸ Zob. orzeczenie TS z 28.01.1986 r. w sprawie *Avoir Fiscal*, 270/83.

ograniczeń działalności przez oddział (zakład) położony w innym państwie członkowskim.

Trybunał Sprawiedliwości opowiada się generalnie za „symetrycznym” traktowaniem dochodów i strat powstałych za granicą⁹. Straty zagranicznych zakładów nie mogą zostać uwzględnione przy ustalaniu dochodu (straty) przedsiębiorstwa macierzystego w kraju, jeżeli dochody zakładu są wyłączone (zwolnione) od opodatkowania na mocy stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zasada symetrii może mieć skutek dyskryminacyjny, jeżeli straty zagranicznego zakładu nie mogłyby w żadnym państwie zostać rozliczone. Warto zaznaczyć, że TS w orzeczeniu C-293/06 w sprawie *Deutsche Shell* stwierdził, że nieopodatkowanie dochodów zagranicznego zakładu w państwie rezydencji przedsiębiorcy prowadzi do nieuwzględniania dla celów podatkowych strat kursowych¹⁰ związanych z zakładem. W tym szczególnym przypadku zastosowanie „symetrii” w odniesieniu do strat, które można uwzględnić jedynie w państwie rezydencji przedsiębiorstwa macierzystego, jest niezgodne z prawem europejskim¹¹.

Jednak w sprawie *Lidl Belgium* (C-414/06), TS nie tylko nie odstąpił od koncepcji symetrii, ale uznał, że państwo rezydencji nie musi zezwolić na odliczenie strat zagranicznego zakładu, których podatnik nie może rozliczyć w państwie położenia zakładu. Straty zakładu (luksemburskiego) nie przepadają bowiem ostatecznie w państwie położenia zakładu, ponieważ mogą zostać rozliczone z późniejszymi dochodami. Sędziowie uznali, że państwa członkowskie mają zasadniczo swobodę w wykonywaniu swoich kompetencji podatkowych i nie muszą uwzględniać zasad opodatkowania zakładu położonego w innym państwie członkowskim.

Przyznanie podatnikowi prawa wyboru w zakresie uwzględniania strat, czyli w państwie członkowskim położenia jej oddziałów lub w innym państwie członkowskim, naruszyłoby, zdaniem sędziów, w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jako że

⁹ Zob. w szczególności wyrok z 6 listopada 2007 r. w sprawie *Stahlwerk Ergste Westig* (C- 415/06); wyrok z 28 lutego 2008 r. w sprawie *Deutsche Shell*, C-293/06.

¹⁰ Księgi zagranicznego zakładu spółki są prowadzone w walucie państwa jego położenia, a księgi przedsiębiorstwa macierzystego (centrali) są prowadzone w walucie krajowej, to w wyniku transakcji wewnętrznych powstają dodatnie lub ujemne różnice kursowe. Tego rodzaju zyski i straty pozostają zwykłe w związku ekonomicznym z dochodami zagranicznego zakładu.

¹¹ Trybunał Sprawiedliwości nie zastosował konsekwentnie koncepcji symetrii również w innych orzeczeniach, np. w zakresie uwzględniania odpisów aktualizujących wartość udziałów w spółkach zależnych (C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*; C-182/06, *Lakebrink*; C-293/06, *Ritter Coulais*).

podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat. Tym samym państwo rezydencji nie stanie się „ofiara” konkurencji między państwami członkowskimi o jak najkrótsze okresy rozliczania strat¹².

Warunkowe odliczenie strat w państwie rezydencji do momentu ich rozliczenia w państwie położenia zakładu natomiast lepiej gwarantowałoby swobodę prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej w formie zakładu. Następnie doliczenie wcześniej odliczonych strat w państwie rezydencji (tzw. *recapture mechanism*) stanowiłoby odbicie wcześniej przyznanych korzyści¹³. Mechanizm czasowego lub warunkowego potrącania strat, ze źródła przychodów zwolnionych na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, może być niekiedy korzystniejszy niż w sytuacji wyłącznie z elementami krajowymi stanu faktycznego. Dotyczy to w szczególności dochodów niepodlegających opodatkowaniu, opodatkowanych odrębnie w sposób zryczałtowany bądź zwolnionych od podatku (często np. dochodów z działalności rolniczej lub leśnej). Sytuacja transgraniczna uprawniałaby do (warunkowego) potrącenia straty z takiego źródła położonego w innym państwie członkowskim, natomiast już nie ze źródła położonego w kraju¹⁴.

Reasumując, przeważająca linia orzecznicza TS oparta jest na koncepcji prawa do potrącenia ostatecznych strat (*final loss*), to znaczy takich, których nie można wykorzystać w państwie położenia zakładu¹⁵.

3.3. Konsekwencje dla polskiego przedsiębiorcy

Polskie prawo podatkowe zawiera ograniczone w czasie przenoszenie strat wprzód (art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.; art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.), obowiązujące zarówno podatników podlegających nieograniczonemu, jak i podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W świetle wyroku w sprawie *Lidl Belgium* (C-414/06), straty bieżące zakładu położonego w kraju nie mogą zostać rozliczone w państwie rezydencji przedsiębiorcy unijnego, o ile właściwa umowa bilateralna przewiduje

¹² W tym sensie T. Lühn, *Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten bei DBA-Freistellung*, Betriebs-Berater 2009 s. 92.

¹³ Zob. opinię rzecznika generalnego z 19 kwietnia 2012 r. w sprawie C-18/11 Philips Electronics.

¹⁴ Zob. A. Zalasinski, *Transgraniczne potrącanie strat stałych zakładów w orzecznictwie ETS*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5, s. 12.

¹⁵ Zob. też wyrok z 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07, *Krankenheim Ruhesitzam Wannsee-Seniorenheimstatt*.

zastosowanie metody zwolnienia. Podobnie jest w odwrotnej sytuacji, kiedy polski przedsiębiorca nie może skutecznie żądać skompensowania z jego dochodami ze źródeł krajowych strat podatkowych zakładu utrzymywanego w innych państwach członkowskich. Natomiast istnieją mocne podstawy, aby twierdzić, że w państwie rezydencji można wykorzystać definitywnie nierozliczone straty zakładu zagranicznego, na przykład w związku z upływem pięcioletniego terminu przewidzianego w polskich przepisach na rozliczenie straty.

Jak już wskazano, zdecydowana większość umów bilateralnych, zawartych przez Polskę, przewiduje, że w stosunku do dochodów z działalności gospodarczej wypracowanych na terytorium innego państwa przez położony tam zakład, podlega zwolnieniu z opodatkowania w Polsce (metoda zwolnienia z zastrzeżeniem progresji). W konsekwencji jedynie przez zastrzeżenie progresji, bieżące straty zagraniczne mają wpływ na zmniejszenie przeciętnej stawki podatkowej stosowanej do dochodów uzyskanych ze źródeł położonych w kraju. Nietrudno o taki wniosek na podstawie art. 7 ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p., z którego wynika, że przy ustalaniu dochodu przedsiębiorcy nie należy uwzględniać kosztów związanych z działalnością wykonywaną przez zagraniczny zakład.

Podobne stanowisko, z powołaniem się w szczególności na orzeczenie w sprawie C-414/06 *Lidl Belgium*, zajmowały również sądy krajowe, na przykład NSA w wyroku z 13 maja 2011 roku¹⁶ bądź WSA w wyroku z 1 października 2009 roku¹⁷. W powołanym orzeczeniu NSA uznał, że polski system podatkowy, a w szczególności regulacje art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 u.p.d.o.p., w kontekście umów bilateralnych z Czechami oraz Słowacją, zapewniającymi podział władztwa podatkowego między państwami, należy uznać za proporcjonalny wobec celów, realizacji których służy. Zapewnia bowiem równowagę między prawem opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat. Natomiast WSA w Gliwicach w wyroku z 30 listopada 2010 roku¹⁸ zauważył, że inaczej rzecz się ma w sytuacji likwidacji zakładu stałego, położonego w innym państwie członkowskim (Czechach), niż spółka kapitałowa posiadająca ten zakład (z siedzibą w Polsce). Faktyczna i prawna likwidacja takiego zakładu, oznaczająca definitywną i ostateczną niemożność rozliczenia przez ten zakład (po jego likwidacji) strat podatkowych poniesionych w Czechach, może powodować, że w stosunku do

¹⁶ Syg. II FSK 2175/09.

¹⁷ Syg. III SA/Wa 842/09.

¹⁸ Syg. I SA/Gl 638/10.

polskiego podatnika w odniesieniu do zlikwidowanego już zakładu (jego strat) nie ma zastosowania przepis art. 17 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

Natomiast rezydent niewątpliwie może rozliczyć straty zagranicznego zakładu w przypadku zastosowania metody zaliczenia (kredytu podatkowego).

Podsumowanie

Brak możliwości rozliczenia strat zagranicznego zakładu zwiększa ryzyko ekonomiczne przedsiębiorcy prowadzącego działalność transgraniczną. W przypadku zastosowania metody zwolnienia, dochody przypisane zagranicznemu zakładowi nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania rezydenta, dlatego brak jest też podstaw systemowych dla ujęcia bieżących strat zakładu. Trybunał Sprawiedliwości UE oraz polskie sądy opowiadają się za możliwością potrącania wyłącznie ostatecznych strat, których nie można już wykorzystać w państwie położenia zakładu. Uważam, że wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego mechanizmu czasowego odliczania strat zakładu zagranicznego (tzw. *recapture mechanism*) istotnie poprawiłoby warunki funkcjonowania przedsiębiorstw polskich działających na rynku unijnym.

Literatura

- Cloer A., Jamroży M., Lavrelashvili N., Wilczko K., *Aktualne orzecznictwo ETS w zakresie podatków bezpośrednich a konsekwencje dla polskich przedsiębiorców*, „SERWIS Monitora Podatkowego” 2008, nr 4.
- Jamroży M., Jamroży A., *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, WoltersKluwer Polska, Warszawa 2012.
- Lühn T., *Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten bei DBA-Freistellung*, Betriebs-Berater 2009.
- Zalasiński A., *Transgraniczne potrącanie strat stałych zakładów w orzecznictwie ETS*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 5.

SETTLING OF LOSSES OF PERMANENT ESTABLISHMENT
IN THE STATE OF RESIDENCE

Summary

The lack of possibility to settle losses of foreign permanent establishments enhances the risk of entrepreneurs conducting cross-border activities. When applying the exemption method, income attributed to the permanent establishment is not included in the tax base of the entrepreneur in the state of his residence, so there is no systematic arguments to account foreign losses. The European Court of Justice and the Polish administrative courts are in favor of deducting of only the final losses which cannot be used anymore in the state of source. The adoption of the mechanism of the temporary deduction of foreign losses in the state of residence (the so-called recapture mechanism) would significantly improve conditions of the Polish entrepreneurs operating in the EU market.

Translated by Marcin Jamróży