

ROZLICZENIA

Zagraniczne jednostki CFC mogą uwzględnić stratę za lata wcześniejsze

Orzeczenie NSA wprowadza równowagę. Przepisy CFC mają służyć zwalczaniu rzeczywistego unikania opodatkowania, a nie karaniu podmiotów, które z obiektywnych przyczyn (straty) nie generują dochodu podlegającego opodatkowaniu.



ROBERT NOGACKI

radca prawny, partner
zarządzający, Kancelaria
Prawna Skarbiec

Polskie przepisy dotyczące zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) zawierają istotny paradoks – ten sam dochód musi być liczony dwukrotnie, ale na różnych zasadach. Po pierwsze – do obliczenia hipotetycznego podatku w celu weryfikacji, czy jednostka kwalifikuje się jako CFC. Po drugie – do faktycznego opodatkowania dochodu po stronie polskiego podatnika. Co istotne, w pierwszym przypadku można uwzględnić stratę za lata wcześniejsze, a w drugim już nie.

Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął w sierpniu 2024 r. kluczowy spór dotyczący tego, czy przy pierwszym obliczeniu – służącym ocenie, czy zagraniczna spółka w ogóle podlega polskim regulacjom CFC – można uwzględnić jej straty z poprzednich lat.

Problem polega na tym, że przepisy wymagają dwóch odrębnych kalkulacji dochodu tej samej jednostki. Pierwsza służy ustaleniu hipotetycznego podatku, który decyduje o kwalifikacji spółki jako CFC. Druga to faktyczne opodatkowanie dochodu po stronie polskiego przedsiębiorcy. Dotychczas organy skarbowe i sądy niższej instancji uznawały, że w obu przypadkach obowiązuje identyczny zakaz uwzględniania strat. NSA przełamał tę interpretację, orzekając, że przy obliczaniu hipotetycznego podatku straty można rozliczać – co dla wielu firm może oznaczać całkowite zwolnienie z obowiązku płacenia podatku CFC.

Na początku trzeba obliczyć hipotetyczny podatek na podstawie polskich przepisów od zagranicznej jednostki.

W celu weryfikacji, czy dany podmiot zagraniczny

jest uznawany za zagraniczną jednostkę kontrolowaną, co determinuje, czy polski podatnik jest zobowiązany do uiszczenia podatku od spółki CFC, należy sprawdzić, czy ów podmiot spełnia warunki przewidziane w ustawie o CIT (odpowiednio w ustawie o PIT – jeśli podatnikiem byłby podmiot opodatkowany tym rodzajem podatku). Prócz jednostki mającej siedzibę w tzw. raju podatkowym każdorazowo należy spełnić kryterium niższego podatku zapłaconego za granicą od tego, który byłby należny od tej jednostki, gdyby była ona polskim rezydentem podatkowym. Faktycznie zapłacony podatek musi być niższy o 25 proc. niż zobowiązanie podatkowe, które byłoby należne, gdyby jednostka rozliczała się na podstawie polskiej ustawy o CIT z zastosowaniem stawki 19 proc.

Następnie trzeba opodatkować dochód

Jeżeli jednostka spełnia warunki do uznania ją za CFC, polski podatnik musi odprowadzać od niej podatek w wysokości 19 proc. od dochodu. Co do zasady (prócz jednego wyjątku) dochód jest obliczany klasycznie, a więc są to przychody minus koszty uzyskania przychodu. Przy czym w art. 24a ust. 6 ustawy o CIT ustawodawca przewidział wprost – dochodu nie można pomniejszyć o straty za lata poprzednie.

Czy przy obliczaniu hipotetycznego podatku w dochodzie można uwzględnić straty za lata poprzednie

De facto więc na potrzeby przepisów dotyczących CFC dochód trzeba obliczyć dwa razy. W pierwszej kolejności jest to konieczne do obliczenia hipotetycznego podatku. W drugim zaś kroku (jeśli jednostka spełnia warunki do uznania za zagraniczną jednostkę kontrolowaną) należy obliczyć dochód potrzebny do następnie odprowadzenia za niego podatku.

Podatnicy zaczęli występować z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych

odnośnie do tego, czy przy tym pierwszym kroku od dochodu mogą odliczyć za stratę za lata poprzednie.

Organy interpretacyjne zaczęły zajmować stanowisko negatywne, a sądy administracyjne pierwszej instancji taki pogląd podzieliły.

Ustawodawca wprost wskazał na brak możliwości uwzględnienia straty przy obliczaniu dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej oraz w obrębie tych regulacji nie umożliwiono podatnikom odliczania jakichkolwiek ulg i odliczeń.

Sądy podnosiły dwa rodzaje argumentów. W art. 24a ust. 6 ustawy o CIT ustawodawca wyraźnie uregulował brak możliwości rozliczenia straty za lata poprzednie. Regulacja ta dotyczy zakresu pojęciowego dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej, będącego przedmiotem opodatkowania dla polskiego podatnika. Aczkolwiek, zdaniem sądu, trzeba ją stosować także do wyliczenia dochodu będącego podstawą do obliczenia hipotetycznego podatku. Pogląd ten nie został jednak

„ Orzeczenie NSA z 7 sierpnia 2024 r. (sygn. II FSK 589/24) należy ocenić jako przełomowe i w pełni zasadne z punktu widzenia logiki systemowej polskiego prawa podatkowego

jakkolwiek rozwinęty. A po drugie przepisy normujące hipotetyczny podatek nie pozwalają na uwzględnienie ulg i odliczeń (taką interpretację przepisów przedstawił WSA w Rzeszowie w wyroku z 26 czerwca 2023 r., sygn. I SA/Rz 166/23, a następnie identycznie wypowiedział się ten sam sąd administracyjny w wyroku z 13 lutego 2024 r., sygn. I SA/Rz 677/23).

Pogląd sądu pierwszej instancji jest wewnętrznie sprzeczny

NSA w wyroku z 7 sierpnia 2024 r. (sygn. II FSK 589/24) zaprezentował jednak zdanie odmienne. Hipotetyczny

podatek jest obliczany na podstawie dochodu, który jest normowany w przepisach ogólnych ustawy o CIT. Wobec tego, skoro przyjęto w nich możliwość uwzględnienia straty, to nie ma żadnych przeciwwskazań, by nie mogła być ona uwzględniona w „hipotetycznym” dochodzie zagranicznej jednostki kontrolowanej. Innymi słowy należy przyjąć niejako fikcję prawną, jakby owa jednostka

Spójność systemu prawnego

Orzeczenie NSA z 7 sierpnia 2024 r. (sygn. II FSK 589/24) należy ocenić jako przełomowe i w pełni zasadne z punktu widzenia logiki systemowej polskiego prawa podatkowego. NSA słusznie dostrzegł fundamentalną różnicę między dwoma kategoriami dochodu funkcjonującymi w przepisach CFC, co było do-

„ Jeżeli jednostka spełnia warunki do uznania ją za CFC, polski podatnik musi odprowadzać od niej podatek w wysokości 19 proc. od dochodu

była polskim rezydentem podatkowym będącym podatnikiem podatku CIT. Niezrozumiałe jest, dlaczego sąd pierwszej instancji podnosił, iż ustawodawca nie przewidział w tych przepisach możliwości pomniejszenia dochodu o ulgi i odliczenia. Przecież wynika to bezpośrednio z norm ogólnych. Takie przepisy byłyby więc zbędne.

W odniesieniu zaś do jakoby zastosowania art. 24a ust. 6 ustawy o CIT w tej sprawie NSA uznał wywody sądu pierwszej instancji za w istocie niezrozumiałe. To z kolei doprowadziło do próby „domyslenia się”, jakie były faktyczne motywy rozstrzygnięcia. Tak więc WSA za pewne próbował odnieść się do art. 18 ustawy o CIT, gdzie uregulowana jest podstawa opodatkowania w tym podatku.

Przepis ten z kolei odsyła do art. 7 normującego przedmiot opodatkowania, którym, co naturalne, jest dochód. W art. 7 ust. 5 przewidziano zaś możliwość rozliczenia straty. W art. 18 zawarto odesłanie do art. 24a, co wskazuje na odmienny od zasad ogólnych sposób ustalania dochodu w zagranicznej jednostce kontrolowanej. Niemniej art. 24a ust. 6 ustawy o CIT regulujący kategorie dochodu dotyczy wyłącznie dochodu, który będzie opodatkowany u polskiego podatnika, a nie hipotetycznego dochodu potrzebnego do obliczenia z kolei hipotetycznego podatku. W tym zakresie należy skorzystać z przepisów ogólnych.

tychczas ignorowane przez organy skarbowe i sądy niższej instancji. Decyzja NSA przywraca spójność systemu prawnego. Rozróżnienie między hipotetycznym dochodem służącym kwalifikacji jednostki jako CFC a dochodem będącym podstawą faktycznego opodatkowania nie jest jedynie teoretyczną dystynkcją – ma fundamentalne znaczenie praktyczne. Stosowanie różnych zasad kalkulacji do różnych celów prawnych jest nie tylko dopuszczalne, ale wręcz konieczne dla zachowania wewnętrznej logiki ustawy.

Argumentacja sądów pierwszej instancji była wewnętrznie sprzeczna. Mechaniczne przenoszenie ograniczeń z art. 24a ust. 6 ustawy o CIT na kalkulację hipotetycznego podatku oznaczałoby przyjęcie, że ustawodawca świadomie stworzył system, w którym ta sama norma prawna ma zastosowanie do dwóch różnych stanów faktycznych. Taka interpretacja jest nie tylko nielogiczna, ale też prowadzi do nieproporcjonalnie restrykcyjnego stosowania przepisów.

Z perspektywy praktyki gospodarczej orzeczenie NSA wprowadza potrzebną równowagę. Przepisy CFC mają służyć zwalczaniu rzeczywistego unikania opodatkowania, a nie karaniu podmiotów, które z obiektywnych przyczyn (straty) nie generują dochodu podlegającego opodatkowaniu. Możliwość uwzględnienia strat przy kalkulacji hipotetycznego podatku przywraca racjonalność ekonomiczną tym regulacjom. / ©



Teksty z dodatku dostępne
w wersji elektronicznej na: **PRO.RP.PL.**