

Daninę zapłaconą zagranicą można odliczyć od polskiego podatku

Maciej Jurczyga

PIT i CIT/Polski przedsiębiorca świadczący usługi na rzecz kontrahentów z innych państw, może być obciążony tzw. podatkiem u źródła. Pod pewnymi warunkami o tę daninę może pomniejszyć krajowe zobowiązania wobec fiskusa.

Dochody osiągnane i podlegające opodatkowaniu w obcym państwie, mogą być opodatkowane na dwa sposoby. Otóż przedsiębiorca może prowadzić działalność w obcym państwie poprzez położony tam zakład lub oddział i w takim przypadku sam dokonuje rozliczeń podatkowych. Natomiast gdy działalność nie jest wykonywana poprzez zakład, podatek od uzyskanych przychodów płacony jest pośrednio w formie potrącenia z wierzytelności podatnika przez kontrahenta dokonującego zapłaty należności na jego rzecz.

W obu przypadkach, na podstawie art. 20 ust. 1 ustawy o CIT, istnieje możliwość odliczenia podatku zapłaconego w obcym państwie od podatku płaconego przez podatnika w kraju, obliczonego od całości jego dochodów. Niestety sytuacja podatników, którym podatek potrącają kontrahenci jest diametralnie różna od tych, którzy obliczają i regulują swoje zagraniczne zobowiązania samodzielnie.

Be zaświadczenia się nie obejdzie

Problem polega na tym, że krajowe organy podatkowe bardzo dosłownie traktują użyty w tym przepisie zwrot „podatek zapłacony w obcym państwie” i na jego podstawie, w każdej sytuacji, żądają od podatników zaświadczeń wystawionych przez lokalne służby skarbowe potwierdzających faktyczną wpłatę daniny. Przykładem może być interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 17 stycznia 2011 (IPPB5/423-681/10-4/JC), w której stwierdzono, że dokumenty, którymi dysponował wnioskodawca (oświadczenie kontrahenta o wysokości podatku, jaki był i w przyszłości będzie potrącony przy uiszczaniu należności względem wnioskodawcy mającego rezydencję w Polsce, umowa z zagranicznym kontrahentem na świadczenie usług, faktury wystawione dla kontrahenta zagranicznego z tytułu świadczonych usług oraz wyciągi bankowe potwierdzające otrzymanie zapłaty pomniejszonej o potrącony procent podatku, zgodnie z oświadczeniem kontrahenta) są niewystarczające w celu udokumentowania prawa do skorzystania z odliczenia. Nie spełniają bowiem warunku udokumentowania faktycznej zapłaty podatku w obcym państwie (wpłaty do organu administracji podatkowej w państwie źródła). Zdaniem organu podatkowego, dokumenty

będące w posiadaniu spółki świadczą jedynie o fakcie potrącenia podatku przez płatnika a nie o faktycznej wpłacie podatku do organu administracji podatkowej, ponieważ pobranie podatku przez płatnika nie jest tożsame z wpłatą podatku do organu administracji. Nie budzącym wątpliwości potwierdzeniem faktu zapłaty podatku za granicą oraz jego wysokości byłaby zaś informacja sporządzona przez stosowny organ w państwie źródła lub uwierzytelniony dokument przelewu na rachunek właściwego miejscowo organu administracji podatkowej podatku u źródła wraz ze wskazaniem wysokości i rodzaju wpłaconego podatku oraz tytułu wpłaty.

Podwójne obciążenie

Takie stanowisko dla niektórych podatników będzie w praktyce oznaczać brak możliwości skorzystania z przyznanych im przez ustawodawcę uprawnień, a tym samym podwójne opodatkowanie uzyskanych zagranicą dochodów. Powodem tego może być nierzetelny kontrahent, który co prawda pobrał podatek, jednak nie wpłacił go lokalnym organom podatkowym. Z różnych względów, np. trudności płatniczych, mógł też wpłacić go w dużo późniejszym terminie. Możliwa jest także sytuacja, że ze względu na utrudniony kontakt z kontrahentem podatnik po prostu nie jest w stanie wyegzekwować od niego odpowiedniego dokumentu lub chociażby informacji, które umożliwiłyby mu uzyskanie takiego dokumentu we własnym zakresie. Jest oczywiste, że polski przedsiębiorca nie ma wpływu i nie odpowiada za działania zagranicznego kontrahenta i jeżeli ten okaże się nierzetelny i nie odprowadzi pobranego podatku do lokalnego organu podatkowego, ekonomiczny ciężar tego podatku spocznie na podatniku, a przez brak możliwości uwzględnienia potrąconej daniny w krajowym rozliczeniu dojdzie do podwójnego opodatkowania części dochodów.

Warto podkreślić, że stanowisko organów podatkowych nie zawsze było tak kategoryczne. Wcześniej dość liberalnie podchodziły one do obowiązku udokumentowania zapłaty podatku u źródła za granicą (patrz ramka).

Jakie dowody

Ze względu na wyjątkowo istotny w tej kwestii fakt, że podatek jest pobierany przez płatnika, stanowisko organów podatkowych należy uznać za zbyt daleko idące. Mając na uwadze jasno określony cel ustawodawcy, jakim jest uwzględnienie w krajowych rozliczeniach podatków zapłaconych zagranicą oraz równocześnie lakoniczny i mało precyzyjny sposób jego wyrażenia (przepis nie uzależnia możliwości skorzystania z tego prawa od przedstawienia jakichkolwiek konkretnych zaświadczeń, tak jak w innych przypadkach - np. certyfikaty rezydencji), należy uznać, że kwota podatku zapłaconego w obcym państwie może być udokumentowana w każdy inny sposób, który w wystarczający sposób potwierdzi, że podatek obciążył przedsiębiorcę.

Zgodnie z art. 180 ordynacji podatkowej, jako dowód można dopuścić

wszystko, co jest pomocne przy rozstrzygnięciu sprawy, a jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Natomiast art. 20 ust. 1 ustawy o CIT nie wskazuje formy udokumentowania zapłaty podatku w obcym państwie, w związku z czym rozstrzygające dla sprawy muszą być inne dowody i oświadczenia dostarczone przez podatnika i to dowody, które jest on w stanie uzyskać.

Pogląd taki można pośrednio wywodzić opierając się na ugruntowanej linii orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącej możliwości wykazania wadliwie udokumentowanych wydatków jako kosztów uzyskania przychodów. Już w wyrokach WSA w Warszawie z 5 marca 2004 (III SA 1240/02) oraz z 30 listopada 2004 (III SA/Wa 1645/04) wskazano, że „wydatki faktycznie poczynione, a jedynie wadliwie czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości pominięte przy określaniu podstawy opodatkowania, jeśli mogą być udowodnione dowodami zasługującymi na wiarę, chyba że przepis prawa podatkowego przewiduje określony sposób dokumentowania tych wydatków.”.

Wystarczy potwierdzenie przelewu

Wydaje się zatem, że wystarczającym dowodem zapłaty podatku są przelewy bankowe, z których wyraźnie wynika kwota potrąconego podatku. Jeżeli zapłata podatku ma być rozpatrywana w kontekście krajowego podatnika, otrzymanie przelewu jest ostatnią czynnością, w której bierze on udział i na którą ma jakikolwiek wpływ. Wszystkie pozostałe czynności zmierzające do faktycznej zapłaty pobranego podatku na konto zagranicznego fiskusa dzieją się poza jego wiedzą, wolą i kontrolą. Trudno zatem wymagać od niego udokumentowania czynności, w których w żaden sposób nie uczestniczy. Z kolei organ podatkowy, który powziąłby jakiegokolwiek wątpliwości, co do prawdziwości lub zasadności potrącenia podatku, może zwrócić się do zagranicznych służb skarbowych o potwierdzenie istnienia regulacji zobowiązujących do zapłaty takiego podatku w określonej wysokości w odniesieniu do konkretnych zdarzeń. Byłoby to spełnieniem podstawowej reguły prowadzenia postępowania podatkowego, zgodnie z którą organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy.

Odmienna praktyka w przypadku zatrudnionych

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na identyczne regulacje ustawy o PIT (art. 27 ust. 9), które przez organy podatkowe są stosowane w zupełnie inny sposób. Mianowicie w przypadku podatników osiągających przychody ze stosunku pracy zagranicą istnieje możliwość odliczenia podatku zapłaconego w obcym państwie. W tym celu podatnik wypełnia załącznik PIT-ZG. Żaden organ podatkowy nie wzywa jednak podatnika do przedstawienia zaświadczeń potwierdzających zapłatę podatku na rzecz właściwego organu

podatkowego przez zagranicznego pracodawcę. Byłby to warunek absurdalny, nie znajdujący oparcia w przepisach, jak również niemożliwy do spełnienia. Co więcej, żaden organ podatkowy nie wzywa żadnego podatnika nawet do załączenia kserokopii zagranicznego odpowiednika polskiego PIT-11, mimo iż nie otrzymuje informacji o wypłaconych wynagrodzeniach i potrąconych podatkach od zagranicznych pracodawców w przeciwieństwie do pracodawców krajowych, którzy mają obowiązek przesyłania takich informacji do właściwych organów podatkowych.

RAMKA

+ zdjęcie

Zdaniem autora

Maciej Jurczyga

doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezes zarządu Biura Rachunkowego Jurczyga sp. z o.o. w Pilchowicach

Z punktu widzenia polskiej firmy właściwie bez znaczenia jest, czy kontrahent wpłacił podatek do lokalnego urzędu skarbowego. Jeżeli potrącenie odbyło się w zgodzie z lokalnym prawem, w interesie kontrahenta oraz lokalnych służb skarbowych jest doprowadzenie do zapłaty pobranego podatku. Krajowy podatnik spełnił swój obowiązek wobec zagranicznego fiskusa i w przypadku nierzetelności kontrahenta nie ma prawa do dochodzenia pobranej części jego wierzytelności, jak również zagraniczny organ podatkowy nie może się zwrócić do niego o zapłatę podatku. Jeśli zaś chodzi o polskiego fiskusa, to w przypadku pobrania podatku z należności krajowego podatnika przez zagranicznego kontrahenta, fakt zapłaty tego podatku na rzecz zagranicznych służb skarbowych jest całkowicie nieistotny.

Trwając przy swoim stanowisku, polski fiskus działa w charakterze służb egzekucyjnych zagranicznych organów podatkowych. Jednocześnie, poprzez doprowadzanie do sytuacji podwójnego opodatkowania, skutecznie uniemożliwia rozwój transgranicznych stosunków gospodarczych. Po prostu krajowa firma, która w cenie swoich świadczeń musi uwzględnić podwójne opodatkowanie przestaje być konkurencyjna w stosunku do konkurentów z krajów, w których organy podatkowe interpretują przepisy podatkowe w sposób bardziej przyjazny dla swoich przedsiębiorców.

RAMKA

Zdarzały się interpretacje korzystne dla podatników

W piśmie z 5 maja 2004 (IUS IPD1/2-423-4/2004), Pierwszy Urząd Skarbowy w Gliwicach, odpowiadał na pytanie podatnika, czy przysługuje mu odliczenie na podstawie otrzymanego od kontrahenta z Indii certyfikatu o potrąceniu podatku. Organ stwierdził, że z uwagi na to, że zaświadczenie (certyfikat) wydane zostało przez kontrahenta z Indii, zapewne zgodnie z przepisami tam obowiązującymi, a ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawiera w tym zakresie unormowań, nie widzi podstaw do kwestionowania prawidłowości tego dokumentu.

Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w Poznaniu, w interpretacji z 6 grudnia 2004 (ZD/423-277/04) nie zgodził się co prawda na odliczenie podatku na podstawie historii rachunku finansowego, sporządzonej przez dom maklerski, gdyż uznał, że ta nie jest dokumentem potwierdzającym, że podatek od dywidendy wypłaconej przez zagraniczny podmiot został w ogóle zapłacony i w jakiej wysokości. Przyznał jednak, że wystarczającym byłby dokument wystawiony przez firmę wypłacającą dywidendę.

Ciekawe stanowisko zajęła również Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 9 czerwca 2008 (IPPB3/423-450/08-2/MK). Stwierdziła mianowicie, że należy odróżnić podstawę skorzystania z odliczenia, jaką jest zaistnienie przesłanek z art. 20 ust. 1 ustawy o CIT, od sposobu udowodnienia, że przesłanki te faktycznie zaistniały. Z tego względu przedstawienie jakiegokolwiek dokumentu nie jest „podstawą do skorzystania z odliczenia”. Natomiast wiarygodne i szczegółowe zestawienie, określające w sposób jednoznaczny kwotę zagranicznego podatku faktycznie pobranego u źródła w obcym państwie od konkretnej wypłaconej dywidendy może stanowić dowód zaistnienia przesłanek z art. 20 ust. 1 ustawy o CIT, który organ podatkowy będzie brał pod uwagę oceniając prawidłowość odliczenia.

II TEKST

Jak ustalić limit

Wątpliwości pojawiają się także, gdy chodzi o sposób określenia kwoty przysługującego odliczenia.

Art. 20 ust. 1 ustawy o CIT decyduje, że kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Szkopuł w tym, że podatek płacony w obcym państwie, w przypadku pobierania go przez kontrahenta z wierzytelności krajowego podatnika, obliczany jest z reguły od przychodu, a ustalenie dochodu uzyskanego w obcym państwie może być trudne lub wręcz niemożliwe.

O ile ustalenie kosztów bezpośrednich uzyskania przychodu w obcym państwie, takich jak koszt biletu lotniczego, hotelu i wyżywienia może być względnie proste, to jednak w obliczeniach tego rodzaju należałoby też uwzględnić inne koszty ponoszone w kraju, chociażby takie jak koszty zarządu. I znowu, o ile alokacji kosztów można dokonać w odniesieniu do uzyskanych przychodów, ponieważ jest to jedyne obiektywne kryterium, to jaki dokładnie zakres kosztów uwzględnić?

Dość powszechne rozwiązanie, które choć wygodne i korzystne dla podatników to jednak nie do końca wydaje się spełniać wytyczne ustawy o CIT, zaproponował Pomorski Urząd Skarbowy w Gdańsku w postanowieniu z 24 lipca 2007 (DP/423-0077/07/AK). Uznał on, opierając się na postanowieniu ministra finansów z 11 stycznia 2007 (DD7/033-266/ML/06/609) interpretującym zapisy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Indiami, że limit odliczenia krajowego tytułem podatku zapłaconego zagranicą, należy ustalić obliczając podatek od dochodu całkowitego (tj. uzyskanego w kraju i za granicą) i mnożąc go przez iloraz dochodu zagranicznego oraz dochodu całkowitego. Jednocześnie dochód zagraniczny został zdefiniowany jako kwota całej wypłaconej kontrahentowi należności po odliczeniu podatku u źródła.

Inne rozwiązanie proponuje zaś Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 6 lipca 2011 (IPPB5/423-347/11-2/AS). Jej zdaniem maksymalna kwota podatku zapłaconego za granicą do odliczenia od podatku do zapłaty w Polsce, powinna zostać obliczona poprzez ustalenie proporcji kwot przychodów uzyskanych zagranicą do łącznego dochodu osiągniętego w kraju i za granicą w danym roku podatkowym, a następnie zastosowanie (pomnożenie) tak ustalonej proporcji do kwoty podatku obliczonego od dochodu łącznego. Zaprezentowane stanowisko jest zatem jeszcze korzystniejsze dla podatników, gdyż za dochód zagraniczny uważa się kwotę uzyskanego zagranicą przychodu bez pomniejszania go o pobrany podatek. Limit odliczenia będzie zatem odpowiednio większy.

III TEKST

W którym roku potrącamy

problematyczne może być też określenie momentu, w którym należy odliczyć pobrany u źródła podatek.

Kwestia ta jest o tyle istotna, że wierzytelność pomniejszoną o pobrany podatek przedsiębiorca może otrzymać w kolejnym roku podatkowym w stosunku do momentu wykonania usługi (uzyskania przychodu). Taka

sytuacja jest jeszcze bardziej prawdopodobna, gdy podatnik czeka na zaświadczenie lokalnych służb skarbowych.

Logika wskazywałaby, że jeżeli podatek pobierany jest od przychodów uzyskanych i uwzględnionych w rozliczeniu danego roku podatkowego, to bez względu na to, kiedy faktycznie otrzymamy stosowne dokumenty, odliczenie takiego podatku należy również uwzględnić w tym samym okresie. Z drugiej jednak strony, organy podatkowe bardzo mocno podkreślają konieczność udokumentowania zapłaty podatku. Tu spotyka jednak podatników miłe zaskoczenie, gdyż fiskus nie dość, że prezentuje stanowisko logiczne, to dodatkowo zgadza się, że odliczenie może zostać dokonane w formie korekty zeznania rocznego, jeżeli podatnik nie był w posiadaniu odpowiednich dokumentów w terminie jego złożenia. Potwierdza to interpretacja Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 września 2010 (ILPB4/423-45/10-2/ŁM). Izba stwierdziła, że gdy podatek u źródła zapłacony został przez zagranicznego kontrahenta w roku podatkowym następującym po roku, w którym powstał przychód, to powinien być odliczony w roku podatkowym, w którym ujęto przychód i obliczono podatek należny od łącznej sumy dochodów (przychodów). Jednocześnie podatnik jest uprawniony do złożenia korekty zeznania podatkowego w sytuacji, gdy podejmie wiadomość o uiszczeniu podatku dochodowego przez kontrahenta zagranicznego już po złożeniu zeznania za dany rok.

Co więcej, nic nie stoi w takiej sytuacji na przeszkodzie, aby podatek pobrany zagranicą uwzględniać już przy ustalaniu miesięcznych lub kwartalnych zaliczek na podatek dochodowy. Problemem może być jedynie zmieniająca się wartość limitu odliczenia, gdyż pomimo, że dochód uzyskany zagranicą oraz pobrany tam podatek są stałe, zmieniać się będzie całkowity dochód podatnika. Jeśli jednak w każdym okresie miesięcznym lub kwartalnym obliczenia będą dokonane według identycznego wzoru, organy podatkowe nie mogą ich zakwestionować.

Czy wykazać po stronie kosztów

Co w sytuacji, gdy odliczenie pobranego zagranicą podatku będzie niemożliwe w całości lub w części?

Może tak się zdarzyć, jeśli podatnik będzie kierował się niekorzystną wykładnią organów podatkowych, albo ze względu na niski dochód krajowy bądź wysoką stawkę podatku pobranego zagranicą.

Intuicyjnie nasuwa się odpowiedź, że taki podatek powinien być uwzględniony jak koszt uzyskania przychodu. Jednak zagrożeniem jest tutaj art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy o CIT, który mówi o wyłączeniu z zakresu kosztów uzyskania przychodów „podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach”. Na tej podstawie organy podatkowe mogą i z pewnością będą kwestionować ujęcie w kosztach podatku pobranego

zagranicą.

Dwie różne kategorie

Pierwsze wątpliwości co do takiego stanowiska nasuwa wykładnia gramatyczna. Wspomniany przepis posługuje się wyraźnie pojęciem „podatku dochodowego” podczas, gdy w art. 20 ust. 1 ustawy o CIT mowa jest jedynie o „podatku zapłaconym w obcym państwie”. Trudno uznać te kategorie za tożsame. Za tym, że są to różne kategorie przemawia to, że w większości przypadków podatek zapłacony u źródła jest w swej istocie podatkiem obrotowym a nie dochodowym – liczony jest w odniesieniu do uzyskanego przychodu, a nie dochodu. Mając zatem na uwadze, że przepisów podatkowych, w szczególności wprowadzających odstępstwo od ogólnych reguł, nie należy interpretować rozszerzająco, należy uznać, że wspomniane wyłączenie odnosi się tylko i wyłącznie do podatku dochodowego określonego w ustawie o CIT.

Związek z przychodem

Uzasadnienia dla wyłączenia takiego kosztu z kategorii kosztów uzyskania przychodów nie znajdziemy również opierając się na wykładni systemowej i celowościowej. Podatek pobrany za granicą wprawdzie nie warunkuje uzyskania przychodu, jednak jest jego bezpośrednią konsekwencją i w oczywisty sposób spełnia kryteria kosztu uzyskania przychodu. Podatnik kalkulując cenę swojej usługi musi go wziąć pod uwagę, podobnie jak bierze się pod uwagę wszelkie inne koszty. Należy też zastanowić się, w jakim celu ustawodawca miałby się sprzeciwiać uwzględnieniu takiego podatku w kosztach uzyskania przychodu, skoro w takim wariancie jest to dla budżetu istotnie mniejszy uszczerbek finansowy (krajowy podatek dochodowy pomniejszany jest jedynie o 19 proc. kwoty podatku potrąconego u źródła)?

Jak nieściągalna wierzytelność

Abstrahując od powyższego, w pewnych sytuacjach, podatek potrącony u źródła można również potraktować jako zwykłą niezapłaconą należność handlową. W art. 16 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT wyraźnie wskazano na możliwość ujęcia takowych jako kosztów uzyskania przychodów. Takie rozwiązanie będzie jednak możliwe jedynie wtedy, gdy polski organ podatkowy odmówi określonej kwocie statusu podatku zapłaconego u źródła. W tym momencie protokół sporządzony przez podatnika powinien zawierać zestawienie kosztów procesowych i egzekucyjnych związanych z dochodzeniem wierzytelności, które w przypadku kontrahenta zagranicznego mogą być na tyle wysokie, że przewyższą kwotę podatku pobranego za granicą i pozwolą na ujęcie go jako kosztu uzyskania przychodu.

