

Spółki kontrolowane

Od tego roku weszły w życie przepisy wprowadzające opodatkowanie w Polsce dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych (tzw. CFC, ang. *Controlled Foreign Corporation*). Te rewolucyjne zmiany dotyczą przede wszystkim podatników, którzy ulokowali spółki zależne lub dominujące w krajach oferujących korzystniejsze od polskich zasady rozliczeń. W związku z tym kluczowe jest ustalenie, w jakich przypadkach dochody spółek zagranicznych będą podlegać opodatkowaniu w Polsce.



MICHAŁ WILK
doradca podatkowy
KSP Legal & Tax
Advice

Nowa koncepcja opodatkowania spółek

Przepisy dotyczące opodatkowania dochodów zagranicznych spółek kontrolowanych przewidują, że dochody spółek zależnych podlegają opodatkowaniu także w kraju siedziby ich bezpośrednich lub pośrednich udziałowców, niezależnie od opodatkowania ich w kraju siedziby spółki zależnej. Opodatkowanie następuje bez względu na to, czy zagraniczna spółka zależna wypłaca wygenerowane zyski polskiemu udziałowcowi. Celem takiej konstrukcji jest zapewnienie, że łączny podatek zapłacony od dochodów spółki zagranicznej będzie się kształtował na takim samym poziomie, jak gdyby był generowany w Polsce. Schemat ten ma zatem zniechęcać do konstruowania sztucznych struktur z wykorzystaniem podmiotów zagranicznych, które nie wykonują faktycznej działalności, lecz służą głównie lub jedynie uzyskaniu pozytywnego efektu podatkowego.

Wprowadzenie przepisów dotyczących CFC wpisuje się w aktualny trend legislacyjny zmierzający do załatania wykorzystywanych do tzw. optymalizacji podatkowej luk w prawie podatkowym oraz zapobiegania nadużyciom skutkującym przenoszeniem zysków wygenerowanych w Polsce do krajów stosujących korzystniejsze zasady opodatkowania. Tworzenie za granicą spółek zależnych lub spółek kontrolujących polskie podmioty stało się w ostatnich latach częstym

zjawiskiem. Coraz więcej polskich podmiotów jest kontrolowanych przez spółki np. z Cypru, Malty, Luksemburga czy Zjednoczonych Emiratów Arabskich, za którymi stoi polski kapitał. Wykorzystanie korzystnych zapisów wynikających z unijnych dyrektyw oraz z dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalało w praktyce na wypracowanie korzystniejszych podatkowo rozwiązań dotyczących transakcji takich jak sprzedaż udziałów, korzystanie ze znaku towarowego, wypłata zysków czy odsetek z wykorzystaniem zagranicznych podmiotów. Wskutek wprowadzenia nowych regulacji, część takich konstrukcji straci obecnie na atrakcyjności podatkowej.

Opodatkowanie CFC jest zjawiskiem powszechnie stosowanym w krajach rozwiniętych, takich jak Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Włochy, Hiszpania, USA, Kanada, Japonia oraz w krajach rozwijających się, takich jak Brazylia i Chiny.

Definicja zagranicznej spółki kontrolowanej
Opodatkowaniu w Polsce u wspólników – zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych, podlegają dochody zagranicznych spółek kontrolowanych.

Pojęcie zagranicznej spółki obejmuje osobę prawną, spółkę kapitałową w organizacji, jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej oraz spółkę niemającą osobowości prawnej, która jest w kraju posiadania zarządu lub siedziby traktowana jak osoba prawna oraz podlega w tym kraju opodatkowaniu od całości swoich dochodów. Aby któryś z powyższych podmiotów był uznany za zagraniczną spółkę kontrolowaną, musi zostać objęty jedną z poniższych kategorii.

Spółki w rajach podatkowych

Zagraniczną spółką kontrolowaną jest automatycznie zagraniczna spółka, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu dotyczącym określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (np. Gibraltar, Liechtenstein, Brytyj-

płacą polski podatek

skie Wyspy Dziewicze). Spółką taką jest również zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa, z którym jednak Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych (np. Brazylia, Argentyna, niektóre Państwa afrykańskie – Etiopia, Tanzania).

Spółki generujące dochody inwestycyjne lub pasywne

Zagraniczną spółką kontrolowaną jest zagraniczna spółka, która łącznie spełnia następujące warunki:

- w spółce tej polski rezydent podatkowy posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni¹. Warto zwrócić uwagę, że w przypadku udziałowców będących osobami fizycznymi wskazany powyżej udział wylicza się łącznie biorąc pod uwagę podatnika, jego małżonka oraz krewnych do drugiego stopnia;
- co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w jej roku podatkowym pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych; z przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji; a także z przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej – w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych;
- co najmniej jeden rodzaj przychodów, o których mowa w lit. b, uzyskiwanych przez tę spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej o co najmniej 25% od stawki polskiej (co w praktyce obejmuje zagraniczne stawki podatkowe do 14,25%) lub zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu spółki je otrzymującej na podstawie przepi-

sów dyrektywy Rady (tzw. dyrektywy Parent-Subsidiary). W opinii autora graniczna stawka 14,25% powinna być rozumiana jako stawka nominalna funkcjonująca w danym kraju. Co ciekawe, stawkę niższą posiada kilka krajów europejskich (np. Irlandia, Cypr, Bułgaria, Macedonia, Czarnogóra).

Wyłączenie z rozliczenia w Polsce

Nie każda zagraniczna spółka kontrolowana podlega rozliczeniu w Polsce. W szczególności opodatkowania nie stosuje się, jeśli przychody tego podmiotu nie przekraczają w roku podatkowym równowartości 250.000 euro według średniego kursu NBP z ostatniego dnia poprzedniego roku podatkowego kontrolowanej spółki. Wyłączenie to należy ocenić pozytywnie. Niemniej jednak podatnicy nie są zwolnieni z ujęcia takiej spółki w prowadzonym rejestrze ani z prowadzenia odrębnej ewidencji rachunkowej, której zadaniem jest wyliczenie w oparciu o polskie przepisy przychodów, kosztów ich uzyskania oraz dochodu spółki zagranicznej.

Stosowanie CFC w innych państwach

Dla większości polskich podatników posiadających zagraniczne spółki kontrolowane bardziej interesujące będzie natomiast drugie wyłączenie, dotyczące spółek prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą. Podmioty te są podzielone na dwie kategorie ze względu na miejsce położenia siedziby:

- spółki z siedzibą na terenie państwa członkowskiego UE lub państwa należącego do EOG – dla nich wystarczające jest, aby prowadziły one w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą. W takim przypadku podmioty te są nie tylko wyłączone z opodatkowania w Polsce, ale także nie trzeba ich ujmować w stosownym rejestrze ani ich dochodów rejestrować w odrębnej ewidencji;
- spółki prowadzące rzeczywistą działalność gospodarczą w krajach spoza UE i EOG – w przypadku tych podmiotów ich dochód nie powinien przekraczać 10% przychodów osiągniętych z tytułu prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej w tym państwie. Rentowność tych podmiotów nie może zatem przekraczać 10%, co w praktyce

¹ W przypadku struktur kapitałowych, w ramach których polski podatnik posiada udziały w zagranicznych spółkach zarówno w sposób bezpośredni, jak i pośredni, poprzez swoje jednostki zależne, udział podatnika ulega pomniejszeniu o udział należący do jego jednostek zależnych, jeśli one ujmują w swoich rozliczeniach dochody uzyskane z zagranicznej spółki kontrolowanej.

jest często warunkiem trudnym do spełnienia w przypadku spółek osiągających głównie przychody pasywne. Warunkiem wyłączenia z opodatkowania, w tym drugim przypadku, jest istnienie podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest UE, do uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego zagranicznego państwa. Co więcej, w przypadku tych podmiotów pomimo wyłączenia z opodatkowania istnieje konieczność ujęcia spółki w rejestrze zagranicznych spółek, a jej dochodów w odrębnej ewidencji rachunkowej. Jest to o tyle zrozumiałe, że w przypadku tych podmiotów polskie organy muszą posiadać dane, które pozwoliłyby na ocenę, czy został spełniony warunek odnoszący się do maksymalnej rentowności spółki. Ponadto wyłączenie ze stosowania przepisów dotyczy podmiotów z krajów, które nie zaliczają się do tzw. rajów podatkowych, z którymi jednak Polska ani UE nie zawarła stosownej umowy umożliwiającej pozyskanie informacji, jeśli podatnicy udowodnią, że nie jest spełniony co najmniej jeden z warunków dotyczących minimalnego udziału w zyskach, minimalnego stosunku dochodów pasywnych do całości dochodów, znacznie korzystniejszego niż w Polsce opodatkowania tych dochodów.

Rzeczywista działalność gospodarcza

Jak wynika z powyższego, szczególnego znaczenia nabiera zakres pojęcia rzeczywistej działalności gospodarczej, której prowadzenie może wielu podmiotom oszczędzić stosowania nowych przepisów. Ustawa nowelizująca nie wprowadziła jasnej definicji, lecz wskazała, jakie czynniki są brane pod uwagę przy ocenie, czy zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą.

Na gruncie interpretacji pojęcia rzeczywistej działalności gospodarczej można się spodziewać największych sporów podatników z organami. Podejście do oceny danej działalności jest bowiem wysoce uznaniowe. W wielu przypadkach mogą istnieć argumenty zarówno za, jak i przeciw rozpoznaniu rzeczywistej działalności. Co więcej, organy nie będą dysponować odpowiednimi narzędziami, aby dokonać dogłębnej analizy zakresu działalności oraz zbadać materiał dowodowy, nie mając dostępu do danych urzędowych w innym państwie, czy też nie mogąc przesłuchać osób się tam znajdujących.

W interesie podatników jest zatem zebranie odpowiedniej argumentacji i dowodów (dokumentów), które analizowane w całości będą wskazywać na faktyczne prowadzenie działalności w kraju położenia zagranicznej spółki kontrolowanej.

Zasady opodatkowania

Podstawę opodatkowania stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek dotyczący minimalnego udziału w spół-

Definiowanie rzeczywistej działalności

O prowadzeniu rzeczywistej działalności może przykładowo świadczyć:

- istnienie za granicą przedsiębiorstwa, w ramach którego spółka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, a w szczególności posiadanie lokalu, wykwalifikowanego personelu oraz wyposażenia. Działalność spółki musi mieć zatem wymiar fizyczny związany z istnieniem zasobów technicznych i osobowych, a nie jedynie zarejestrowanego adresu, w którym nie ma żadnego przedstawiciela spółki;
- tworzenie struktury niebędącej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych. Nie wystarczy zatem wynająć biuro i zatrudnić pracownika, jeśli zasoby te nie są faktycznie potrzebne i wykorzystywane do wykonywanej działalności gospodarczej. Posiadane na miejscu zasoby muszą być współmierne do zakresu działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę. Jeśli zatem firma świadczy przykładowo usługi doradcze na dużą skalę, niewystarczające może być wynajęcie pokoju i zatrudnienie jednego pracownika;
- zgodność zawieranych porozumień z rzeczywistością gospodarczą, uzasadnienie gospodarcze, i brak sprzeczności z ogólnymi interesami gospodarczymi tej spółki;
- samodzielne wykonywanie przez zagraniczną spółkę kontrolowaną swoich podstawowych funkcji gospodarczych przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających. Istotne jest zatem, aby na miejscu byli obecni zarówno przedstawiciele biorący udział w prowadzonej działalności (np. specjaliści świadczący usługi doradcze), ale także osoby, które rzeczywiście zarządzają spółką. Nie wyklucza to jednak sytuacji, w której osoby zarządzające pojawiają się w siedzibie spółki zagranicą od czasu do czasu po to by rzeczywiście zarządzać działalnością spółki.

ce (min. 25% udziałów lub praw głosu), w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot dywidendy otrzymanej przez podatnika od zagranicznej spółki kontrolowanej oraz z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej². W przypadku spółki położonej w raju podatkowym zakłada się, że udział podatnika/podatników w jej zyskach wynosi łącznie 100%, przy czym przy kilku współnikach ich udziały są równe. W przypadku spółek z krajów innych niż raje podatkowe, z którymi brak umowy pozwalającej na zasięgnięcie informacji przez organy, także przyjmuje się, że udział podatnika wynosi 100%, chyba że udowodni on, że jest on niższy. Przez dochód rozumie się uzyskaną w roku podatkowym nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania. Dochód ustala się zgodnie z przepisami polskiej ustawy o CIT/ustawy o PIT na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej, a jeśli rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy,

² Nieodliczone kwoty można odliczyć w kolejnych 5 latach podatkowych.

przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Przy kalkulowaniu dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej nie uwzględnia się straty z lat poprzednich.

Z powyższego wynika obowiązek prowadzenia kalkulacji podatkowej dochodu spółki zagranicznej według polskich przepisów podatkowych. Oznacza to, iż uzyskiwane przez nią przychody i koszty będą musiały być dodatkowo analizowane pod kątem polskich przepisów podatkowych, co niewątpliwie jest utrudnione w przypadku prowadzenia ksiąg spółki przez zagranicznych księgowych. Trudności mogą również dotyczyć procesu przekazywania do polskiej księgowości informacji o transakcjach zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej. Częstokroć wynika to z problemów w komunikacji, różne rozumienie pojęć księgowych oraz różnice kulturowe. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej jest objęty w Polsce stawką 19%. Od podatku należnego w Polsce odlicza się podatek zapłacony przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w kraju siedziby, w proporcji, w jakiej przypada on na dochód opodatkowany w Polsce.

Rejestr, ewidencja i deklaracje

Dodatkovymi obowiązkami dla podatników posiadających zagraniczne spółki kontrolowane jest prowadzenie ich rejestru. Natomiast po zakończeniu roku podatkowego, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, podatnicy są zobowiązani zaewidencjonować zdarzenia dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej w odrębnej ewidencji. Należy to zrobić tak, aby możliwe było określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości podatku, w tym uwzględnienia środków trwałych i wartości niematerialnych oraz wysokości odpisów amortyzacyjnych. Rejestr i ewidencje podatnik musi dostarczyć organowi w ciągu 7 dni od otrzymania takiego żądania. Jeśli tego nie uczyni, organ będzie miał prawo określić dochód w drodze oszacowania.

Ponadto podatnicy są zobowiązani składać zeznanie CIT-CFC/PIT-CFC o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w danym roku podatkowym do końca 9. miesiąca po zakończeniu roku oraz w tym terminie wpłacać podatek. Nie ma natomiast obowiązku zapłaty zaliczek na podatek.

Praktyczny wymiar nowych przepisów

Przepisy o CFC stanowią nowość w polskim systemie prawnym. Ich wejście w życie wymaga podjęcia działań przygotowawczych, których celem będzie ustalenie podmiotów, które podlegają pod opodatkowanie w Polsce, zaprowadzenie odpowiedniego rejestru i ewidencji oraz zorganizowanie przepływu informacji od tych podmiotów do podatnika w taki sposób, aby skutecznie oraz na czas spływały informacje o zaistniałych w spółce zagranicznej trans-

akcjach (przychodach, kosztach, środkach trwałych itp.). Brak właściwych informacji narażać będzie podatników na ryzyko szacowania dochodu przez organ podatkowy. Ekonomiczny wymiar nowych regulacji może mieć kluczowe znaczenie dla opłacalności inwestycji realizowanych w krajach, z których spółki podlegają opodatkowaniu w Polsce. W przypadku już realizowanej działalności może się okazać, że opodatkowanie prowadzi do braku wystarczającej rentowności tej działalności. Natomiast w zakresie działalności dopiero planowanej kluczowe będzie wzięcie pod uwagę nowego podatku przy prognozowaniu zysków z przedsięwzięcia.

Wielu polskich przedsiębiorców posiada spółki holdingowe zlokalizowane za granicą w krajach oferujących korzystne zasady opodatkowania. Ci inwestorzy powinni przemyśleć, czy w obecnej sytuacji korzystniejsze będzie przeniesienie działalności tych podmiotów w inne miejsce, czy też zapewnienie, że będą one wykonywać w kraju siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą.

W niektórych przypadkach można także rozważyć zmianę struktury udziałowców, tak ażeby żaden z udziałowców nie posiadał 25% udziałów. Obecnie trudno powiedzieć, czy nowe regulacje będą raczej służyły dalszemu rozpraszaniu polskiego kapitału w różnych krajach, czy też spowodują oczekiwany przez Ministerstwo Finansów wzrost dochodów budżetowych.

Kontrowersje z wejściem w życie regulacji

Przepisy o CFC zostały wprowadzone ustawą z 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw³. Przewidziano w niej wejście w życie nowych regulacji od pierwszego dnia miesiąca następującego po upływie 3 miesięcy od dnia ich ogłoszenia. Wskutek nieopublikowania ustawy do końca września 2014 r. zachodziła realna obawa, że przepisy obejmą dochody spółek mających rok podatkowy równy kalendarzowemu dopiero od 1 stycznia 2016 r.

W celu naprawy tego niezamierzonego błędu skierowano do prac sejmowych ustawę zmieniającą ustawę z 29 sierpnia 2014 r., której celem były skrócenie *vacatio legis* nowych przepisów o CFC i ich wprowadzenie z 1 stycznia 2015 r. Ustawa ta została opublikowana 29 października 2014 r.⁴, a weszła w życie dzień później. Powstały jednak w związku z tym wątpliwości, czy skrócenie *vacatio legis* w trakcie jego trwania nie narusza konstytucji. Zdania na ten temat są podzielone. W praktyce ustawa może prędzej czy później trafić pod rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego. Jeśli jednak trybunał ponad czystość procesu legislacyjnego będzie przedkładał interes państwa związany z zapewnieniem dochodów budżetowych, przepisy skracające *vacatio legis* prawdopodobnie zostaną uznane za zgodne z konstytucją.

³ Dz.U. z 2014 r. poz. 1328.

⁴ Dz.U. z 2014 r. poz. 1478.