

**Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy
prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady
opodatkowania podatkiem dochodowym**

53

N.19

Podstawa prawna odpowiedzi

CFC – ang. controlled foreign corporation – zagraniczna spółka kontrolowana

Art. 10 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD

Art. 24a UPDOP

Art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

1. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Użyte w niniejszym artykule określenie:
 - 1) zagraniczna spółka – oznacza:
 - a) osobę prawną,
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 – nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;
 - 2) instrumenty finansowe – oznacza instrumenty finansowe wymienione w art. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
 - 3) jednostka zależna – oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną spółkę niespełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik 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.
3. Zagraniczną spółką kontrolowaną jest:
 - 1) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo
 - 2) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
 - a) Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
 - b) Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo
 - 3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:
 - a) w spółce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, 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,
 - b) co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 6, pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - c) 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 obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1, lub zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie, chyba że przychody te podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie siedziby lub zarządu

1

2

3

4a

4b

4c

4d

4e

4f

4g

4h

4i

4j

5a

5b

6

7

8

9

10

11

12

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady opodatkowania podatkiem dochodowym

spółki je otrzymującej na podstawie przepisów dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, str. 8, z późn. zm.).

4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:
 - 1) dywidendy otrzymanej przez podatnika od zagranicznej spółki kontrolowanej;
 - 2) z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej.
5. Kwoty nieodliczone zgodnie z ust. 4 w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.
6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.
7. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale, prawie głosu w organach kontrolnych albo prawie głosu w organach stanowiących tej spółki.
8. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi lub podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.
9. Przepisy ust. 8 stosuje się odpowiednio do ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, chyba że podatnik wykaże, iż faktycznie przysługujący podatnikowi udział w zagranicznej spółce kontrolowanej lub okres jego posiadania jest inny.
10. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże, że nie jest spełniony co najmniej jeden z warunków określonych w ust. 3 pkt 3. Przepis ust. 13 stosuje się.
11. Udział podatnika w zagranicznej spółce kontrolowanej, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a, pomniejsza się o udział jego jednostki zależnej, związany z prawem do udziału w zyskach tej zagranicznej spółki kontrolowanej, przysługujący przez ten sam okres, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
 - 1) jednostka zależna posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej spółce kontrolowanej;
 - 2) jednostka zależna uwzględnia w podstawie opodatkowania dochody tej zagranicznej spółki kontrolowanej, na podstawie przepisów dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązujących w państwie, w którym podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów;
 - 3) jednostka zależna jest podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym jednostka zależna będąca zagraniczną spółką podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady opodatkowania podatkiem dochodowym

12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkwowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 do dochodu tej spółki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.
13. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a, a po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 6, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej wskazanej w art. 9 ust. 1 i 1a, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.
14. Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone zgodnie z ust. 13 ewidencje i rejestr. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (transakcji), z której dochód został osiągnięty. Do określenia dochodu w drodze oszacowania stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.
15. W celu obliczenia udziału pośredniego, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a i ust. 11 pkt 1, przepis art. 11 ust. 5b stosuje się odpowiednio.
16. Przepisów ust. 1, 13 i 14 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą.
17. Przepisu ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 13, nie stosuje się, jeżeli:
 - 1) przychody zagranicznej spółki kontrolowanej nie przekraczają w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 250.000 euro, przeliczonej na walutę polską po średnim kursie ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, albo
 - 2) zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą na terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej lub państwo należące do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów, i jej dochód nie przekracza 10% przychodów osiągniętych z tytułu prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej w tym państwie – pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym zagraniczna spółka kontrolowana podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.
18. Przy ocenie, czy zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności czy:
 - 1) zarejestrowanie zagranicznej spółki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta spółka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy spółka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
 - 2) zagraniczna spółka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
 - 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę spółkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
 - 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej spółki;

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady opodatkowania podatkiem dochodowym

- 5) zagraniczna spółka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.
19. Przepisy ust. 1-18 oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18.

Art. 30f UPDOP

■ Streszczenie

Regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych znajdują się w Modelowej Konwencji OECD. W Polsce zostały wprowadzone z dniem 1 stycznia 2015 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 30f oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – art. 24a.

Przez zagraniczną spółkę należy rozumieć:

- 1) osobę prawną,
- 2) spółkę kapitałową w organizacji,
- 3) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
- 4) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 – nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku.

Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

Obowiązki ewidencyjne:

- 1) prowadzenie rejestru zagranicznych spółek;
- 2) zaewidencjonowanie zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej wskazanej w art. 9 ust. 1 i 1a UPDOP, którą ten podatnik prowadzi ze względu na swoją działalność, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez tego podatnika odrębnie dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spółki zagranicznej informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m UPDOP, które to odpisy mają wpływ na określenie wysokości dochodu spółki zagranicznej;

udostępnienie, na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzonego rejestru oraz ewidencji.

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady opodatkowania podatkiem dochodowym

■ Odpowiedź

Regulacje dotyczące zagranicznych spółek kontrolowanych znajdują się w Modelowej Konwencji OECD. W Polsce zostały wprowadzone z dniem 1 stycznia 2015 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 30f oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – art. 24a.

Czym jest spółka zagraniczna?

Przez zagraniczną spółkę należy rozumieć:

1. osobę prawną,
2. spółkę kapitałową w organizacji,
3. jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
4. spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2 – nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której podatnik, o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku.

Czym jest spółka zagraniczna kontrolowana?

Zagraniczną spółką kontrolowaną jest:

- 1) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu dot. wykazu tzw. rajów podatkowych (dalej: raj podatkowy);
- 2) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż raj podatkowy, z którym:
 - a) Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
 - b) Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo
- 3) zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:
 - a) w spółce tej podatnik, o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, 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,
 - b) co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych w roku podatkowym, pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych;
 - c) co najmniej jeden rodzaj przychodów, o których mowa w pkt b, uzyskiwanych przez tę spółkę, podlega w państwie jej siedziby lub zarządu opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego obowiązującej w tym państwie niższej o co najmniej 25% od stawki CIT 19% 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 przepisów dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o nieograniczonym obowiązku podatkowym w Polsce, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

Zagraniczna spółka kontrolowana (CFC) – podstawy prawne, definicja, obowiązki sprawozdawcze oraz zasady opodatkowania podatkiem dochodowym

Co do zasady, podstawę opodatkowania stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający proporcjonalnie na okres posiadania przez podatnika wymaganego poziomu kontroli nad spółką w takiej części, jaka odpowiada posiadanym przez podatnika udziałom związanym z prawem uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:

- 1) dywidendy otrzymanej przez polskiego podatnika od zagranicznej spółki kontrolowanej;
- 2) uzyskanych z odpłatnego zbycia przez polskiego podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej.

Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w latach poprzednich.

Dodatkowe obowiązki podatników w związku z posiadaniem zagranicznych spółek kontrolowanych:

1. prowadzenie rejestru zagranicznych spółek;
2. zaewidencjonowanie zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej wskazanej w art. 9 ust. 1 i 1a UPDOP, którą ten podatnik prowadzi ze względu na swoją działalność, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez tego podatnika odrębnie dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spółki zagranicznej informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m UPDOP, które to odpisy mają wpływ na określenie wysokości dochodu spółki zagranicznej;
3. udostępnienie, na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzonego rejestru oraz ewidencji.

Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, organ podatkowy określi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności tej spółki, z której dochód został osiągnięty.

Podatnicy podlegający opodatkowaniu w zakresie dochodów uzyskanych przez zagraniczne spółki kontrolowane są obowiązani składać urzędom skarbowym odrębne zeznanie o wysokości dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym do końca 9 miesiąca następnego roku podatkowego i w tym terminie wpłacić podatek należny.