

## USTAWA

z dnia

### o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

#### Art. 1.

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.<sup>1)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 7 ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10, 11 i 24a, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.”;

2) w art. 18 w ust. 1 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

„Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, 22 i 24a, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo w art. 7a ust. 1, po odliczeniu.”;

3) w art. 19 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, 22 i 24a, wynosi 19% podstawy opodatkowania.”;

4) w rozdziale 5 po art. 24 dodaje się art. 24a w brzmieniu:

„Art. 24a.1. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

2. Przez zagraniczną spółkę kontrolowaną rozumie się:

1) zagraniczną spółkę, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo

2) zagraniczną spółkę spełniającą 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 zagranicznej spółki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 5, pochodzi z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, przychodów ze zbycia udziałów (akcji),

<sup>1)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2011 r. Nr 102, poz. 585, Nr 106, poz. 622, Nr 134, poz. 781, Nr 178, poz. 1059, Nr 205, poz. 1202, Nr 234, poz. 1389 i poz. 1391 oraz z 2012 r. poz. 362, poz. 596, 769, poz. 1010, poz. 1342 i poz. 1456

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 z wymienionych w lit. b, uzyskiwanych przez zagraniczną 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, 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 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

3. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający proporcjonalnie na okres, w którym spełniony został warunek wymieniony w ust. 2 pkt 2 lit. a albo w ust. 7, 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.

4. Kwoty nieodliczone, zgodnie z ust. 3, w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących, pięciu latach podatkowych.

5. Dochodem, o którym mowa w ust. 3, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, z wyłączeniem zwolnień, ulg i odliczeń, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na dzień, w którym przypada ostatni dzień roku podatkowego kontrolowanej spółki zagranicznej. Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym kontrolowanej spółki zagranicznej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.

6. 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 udział w kapitale lub udział w prawie głosu w organach kontrolnych lub stanowiących tej spółki.

7. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, mającej siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 5, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki.

8. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wskazanego w ust. 7, z którym Rzeczypospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo w braku innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska albo innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, na żądanie organów

podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnik jest obowiązany do przedstawienia zaświadczenia wydanego przez właściwe władze podatkowe oraz innych dowodów mogących przyczynić się do ustalenia warunków określonych w ust. 2 pkt 2. W przypadku nieprzedstawienia żądanych dowodów ust. 2 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

9. Udział podatnika w zagranicznej spółce kontrolowanej, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 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, pod warunkiem że:

- 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 dolicza do podstawy 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) istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska lub innych umów międzynarodowych, których 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.

10. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatкови dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 3 do dochodu tej spółki, ustalonego zgodnie z ust. 5. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.

11. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 2 pkt 2 lit. a, a po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 5, 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.

12. Na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej podatnik jest zobowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone ewidencje i rejestry. Jeżeli podatnik nie zastosuje się do tego żądania albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania.

13. Użyte w niniejszym artykule określenie:

- 1) zagraniczna spółka – oznacza podmiot wymieniony w art. 1, do którego znajdują zastosowanie przepisy ustawy, z wyjątkiem podmiotów posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 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 wskazanych w ust. 2 pkt 2 lit. b i c, w których podatnik, bezpośrednio lub pośrednio, posiada 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.

14. W celu obliczenia udziału pośredniego, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 lit. a, przepis art. 11 ust. 5b stosuje się odpowiednio.

15. Przepis ust. 1, 11 i 12 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.

16. Z zastrzeżeniem ust. 11, przepisów ust. 1 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 ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, o którym mowa w ust. 5, albo
- 2) zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą na terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej lub państwa innego niż 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 Rzeczypospolita Polska, lub innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, do uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym zagraniczna spółka kontrolowana podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

17. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, o którym mowa ust. 5 – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny.

18. Przepisy ust. 1-17, stosuje się odpowiednio do podatnika prowadzącego działalność gospodarczą poprzez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18.”;

5) w art. 25 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1b, 2a, 3-6a, art. 21, 22 i 24a, są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.”;

6) art. 27 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a i przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem art. 24a ust. 18, składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym - do

końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.”;

7) w art. 28a dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5) zeznania, o którym mowa w art. 24a ust. 18.”.

## Art. 2

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.<sup>2)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 9 w ust. 3a dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane, o których mowa w art. 30f ust. 2.”;

2) w art. 10 w ust. 1 dodaje się po pkt 8 pkt 8a w brzmieniu:

„8a) działalność prowadzona przez zagraniczne spółki kontrolowane;”;

3) w art. 11 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 20 ust. 3 i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.”;

4) w art. 26 w ust. 1 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

„Podstawę obliczenia podatku zastrzeżeniem art. 29-30c, art. 30e-30f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 3b-3e, 4, 4a-4e, ust. 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot:”;

5) w art. 27:

a) w ust. 1 zdanie wstępne otrzymuje brzmienie:

„Podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 29-30f, pobiera się od podstawy jego obliczenia według następującej skali:”;

b) ust. 9a otrzymuje brzmienie:

„9a. W przypadku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, uzyskującego wyłącznie dochody z tytułu działalności wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie są zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z państwem, w którym dochody są osiągane, Rzeczypospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasady określone w ust. 9 stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem art. 30f ust. 12.”;

<sup>2)</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone Dz. U. z 2012 r. 362, 596, 769, 1278, 1342, 1529 i 1540.

6) w art. 30c ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej, opodatkowanych w sposób określony w ust. 1, nie łączy się z dochodami opodatkowanymi na zasadach określonych w art. 27 oraz art. 30b, 30e i 30f.”;

7) po art. 30e dodaje się art. 30f w brzmieniu:

„Art. 30f.1. Podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

2. Przez zagraniczną spółkę kontrolowaną rozumie:

1) zagraniczną spółkę, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6 albo

2) zagraniczną spółkę spełniającą 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 zagranicznej 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 z wymienionych w lit. b, uzyskiwanych przez zagraniczną 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 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 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

3. Przepis ust. 2 pkt 2 lit. a stosuje się również w przypadku, gdy 25% udziałów w kapitale lub 25% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki pozostaje w posiadaniu ustalonym łącznie z małżonkiem podatnika.

4. Podstawą obliczenia podatku, o którym mowa w ust. 1, jest dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający proporcjonalnie na okres, w którym spełniony został warunek wymieniony w ust. 2 pkt 2 lit. a albo w ust. 8, 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. Dochód, o którym mowa w ust. 4 stanowi uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, z wyłączeniem zwolnień, ulg i odliczeń bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na dzień, w którym przypada ostatni dzień roku podatkowego kontrolowanej spółki zagranicznej. Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym kontrolowanej spółki zagranicznej 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 udział w kapitale lub udział w prawie głosu w organach kontrolnych lub stanowiących tej spółki.

8. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, mającej siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 25a ust. 6, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki.

9. W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wskazanego w ust. 8, z którym Rzeczypospolita Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo braku innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska albo innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnik jest obowiązany do przedstawienia zaświadczenia wydanego przez właściwe władze podatkowe oraz innych dowodów mogących przyczynić się do ustalenia warunków określonych w ust. 2 pkt 2. W przypadku nieprzedstawienia żądanych dowodów ust. 2 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

10. Udział podatnika w zagranicznej spółce kontrolowanej, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 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, pod warunkiem że:

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 dolicza do podstawy 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) istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska lub innych umów międzynarodowych, których 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.

11. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi 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. 11a stosuje się odpowiednio.

12. Przepis ust. 11 stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym dochód został uzyskany.

13. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych spółek, o których mowa w ust. 2 pkt 2 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 rachunkowych wskazanych w art. 24, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy obliczenia podatku 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. 22a–22o.

14. Na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej podatnik jest zobowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, prowadzone ewidencje i rejestry. Jeżeli podatnik nie zastosuje się do tego żądania albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania.

15. Użyte w niniejszym artykule określenie:

1) zagraniczna spółka – oznacza podmiot wymieniony w art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do którego znajdują zastosowanie przepisy tej ustawy, z wyjątkiem podmiotów posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo zagraniczną spółkę niespełniającą warunków wskazanych w ust. 2 pkt 2 i 3, w których podatnik, bezpośrednio lub pośrednio, posiada 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.

16. W celu obliczenia udziału pośredniego, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 lit. a, przepis art. 25 ust. 5b stosuje się odpowiednio.

17. Przepis 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.



18. Z zastrzeżeniem ust. 13 przepisu ust. 1 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 ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego, którym mowa w 7 albo
- 2) zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą na terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej lub państwa innego niż 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 Rzeczypospolita Polska, lub innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, do uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym zagraniczna spółka kontrolowana podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

18. Przepisy ust. 1-17 stosuje się odpowiednio do podatnika prowadzącego działalność gospodarczą poprzez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 26, 30c.”;

8) w art. 45:

a) w ust. 1a dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane, na zasadach określonych w art. 30f.”,

b) w ust. 4 dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5) należny podatek wynikający z zeznania, o którym mowa w ust. 1a pkt 4.”.

### Art. 3

1. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz osoby fizyczne stosują odpowiednio przepisy ustawy wymienionej w art. 1 albo ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, począwszy od pierwszego roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej, który rozpoczął się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych następujących po sobie 12 miesięcy, przepisy ustawy wymienionej w art. 1 albo ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od pierwszego roku podatkowego podatnika, rozpoczynającego się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatników, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy — począwszy od pierwszego roku podatkowego podatnika, rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

2. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2014 r. oraz zakończył się po dniu 31

grudnia 2013 r. stosują przepis art. 24b ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 4**

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

Za zgodność pod względem  
prawnym i redakcyjnym

Zastępca Dyrektora  
Departamentu Podatków Dochodowych

*J. Szatański*  
Jarosław Szatański  
30/04/13

DYREKTOR  
Departamentu Prawnego

*B. Zwolenik*  
Bożena Zwolenik  
Radca prawny

30.4.13

## Uzasadnienie

### 1. Część ogólna

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą CIT” oraz w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) zwanej dalej: „ustawą PIT”.

Projekt ustawy zmieniającej przewiduje wprowadzenie do ustawy CIT i PIT, nieistniejącego obecnie w polskim porządku prawnym, rozwiązania przewidującego opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych (Controlled Foreign Corporation - CFC).

Regulacja typu CFC jest powszechnie akceptowanym na arenie międzynarodowej mechanizmem zwalczania nadużyć podatkowych występujących w stosunkach między podmiotami powiązаныmi, polegających na wykazywaniu dochodu generowanego z działalności prowadzonej w danym kraju, jako dochodu podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej państw stosujących preferencyjne zasady opodatkowania. Uznaje się również, że jest to jeden ze skuteczniejszych mechanizmów walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania. Zapobieganie erozji podstawy opodatkowania w przypadku regulacji typu CFC odbywa się bowiem poprzez poddanie opodatkowaniu w danym państwie, jako dochodu przypisywanemu do podmiotu krajowego, dochodu ustalanego w odniesieniu do zysków, jakie osiągnął jego podmiot zależny będący rezydentem podatkowym innego państwa (tzw. spółka CFC). Istota tego rozwiązania sprowadza się zatem do obowiązku uwzględniania w podstawie opodatkowania rezydenta krajowego (osoby fizycznej lub podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) dochodów kontrolowanych podmiotów zagranicznych mających siedzibę lub zarząd w kraju o niższym, niż obowiązujący w państwie rezydencji podmiotu dominującego, poziomie opodatkowania.

Jednocześnie należy mieć na uwadze fakt, iż przepisy typu CFC oddziałują w dużym stopniu, być może większym niż inne przepisy mające za cel przeciwdziałanie naruszeniom prawa, na rzeczywistość gospodarczą i stanowią jeden z elementów uwzględnianych przy ocenie atrakcyjności systemu prawnego danego kraju dla prowadzenia działalności gospodarczej. Dlatego też nie powinny stanowić instrumentu obniżającego istotnie atrakcyjność prowadzenia działalności gospodarczej w kraju.

Omawianą regulację posiada szereg państw członkowskich UE, takich jak: Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Szwecja, Dania, Finlandia, Portugalia, Hiszpania, Węgry, Włochy, Estonia, jak również państwa pozaeuropejskie, takie jak: USA, Kanada, Japonia, Nowa Zelandia, Indonezja, Meksyk, RPA, Południowa Korea, Argentyna, Brazylia, Izrael, Turcja, Chiny. Przepisy dotyczące CFC przewidziała również Komisja Europejska w projekcie dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw. Na tego rodzaju regulację – jako skuteczny mechanizm walki ze zjawiskiem unikania

opodatkowania - wskazała też Rada Unii Europejskiej, wydając zalecenia zawarte w Rezolucji z dnia 8 czerwca 2010 r. w sprawie koordynacji zasad dotyczących kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C156/01).

Ze względu na istniejącą sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska, podkreślenia wymaga fakt, że zgodnie z obowiązującymi standardami wyznaczonymi przez państwa należące do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w drodze Komentarza do Modelowej Konwencji (komentarz nr 23 do art. 1) przepisy dotyczące kontrolowanej spółki zagranicznej pozostają w zgodzie z przepisami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i poczynienie zastrzeżenia, co do możliwości wprowadzenia tego typu regulacji do ustawodawstwa krajowego nie jest konieczne w treści konkretnej umowy. Podatek nałożony wskutek zastosowania systemu CFC nie obciąża bowiem spółki CFC, nawet jeśli jest ustalany poprzez odniesienie się do wartości ekonomicznego zysku tej spółki oraz wielkości udziału posiadanego w niej przez rezydenta.

Odnosząc się do konkretnych rozwiązań w zakresie opodatkowania dochodów CFC należy przede wszystkim wskazać, że ze względu na wymiar międzynarodowy problemu i cel regulacji typu CFC, którym jest zwalczanie szkodliwej konkurencji ze strony części państw, przede wszystkim tzw. rajów podatkowych oraz przeciwdziałanie odraczania lub unikania opodatkowania przy wykorzystaniu mechanizmu przesuwania dochodów do spółek zależnych zlokalizowanych w krajach o preferencyjnych systemach podatkowych, państwa wprowadzające przepisy dotyczące CFC korzystają z doświadczeń innych państw, czego skutkiem jest podobieństwo konstrukcji i mechanizmów obrony przed taką formą unikania opodatkowania.

W konsekwencji przepisy dotyczące CFC stanowią regulację złożoną i wymagają zdefiniowania, dookreślenia wielu pojęć takich jak: kontrolowana spółka zagraniczna (np. podmioty analogiczne do spółek krajowych), sprawowanie kontroli, niski poziom opodatkowania, dochód CFC. Przy konstruowaniu omawianej instytucji prawa podatkowego konieczne jest przy tym uwzględnienie przepisów prawa pierwotnego Unii Europejskiej, w szczególności regulacji dotyczących swobód Traktatowych, jak również orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Mimo istniejących różnic w szczegółowym kształcie regulacji CFC przyjętych przez poszczególne państwa można wskazać na elementy wspólne dla tego typu regulacji. Do typowych elementów konstrukcyjnych regulacji typu CFC należą:

1. sprawowanie kontroli przez rezydenta nad spółką CFC.
2. zlokalizowanie spółki CFC w państwie stosującym niższe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych.
3. uzyskiwanie przez spółkę CFC dochodów o charakterze pasywnym.
4. zwolnienia przewidujące m.in. wyłączenie z obowiązku ich stosowania.

Odnosząc powyższe do zapisów zaproponowanych w niniejszym projekcie należy wskazać, co następuje.

Ad. 1. Zaproponowane w projekcie rozwiązania w zakresie realizacji warunku sprawowania kontroli przez rezydenta nad CFC zostały ustalone w sposób porównywalny do rozwiązań istniejących już w systemie opodatkowania podatkiem dochodowym, a mających zastosowanie do grup podmiotów powiązanych. Warunkiem sprawowania kontroli jest zatem, zgodnie z projektem, nieprzerwane posiadanie, 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 zagranicznej spółki. Tak ustalony warunek zapewnia, że przepisy odnoszące się będą wyłącznie do polskiego rezydenta będącego współnikiem mającym istotny wpływ na decyzje ekonomiczne podmiotu zagranicznego, w tym na zakres i rozmiar prowadzonej działalności.

Ad. 2. Kolejnym warunkiem, przyjętym w systemach odnoszących się do opodatkowania typu CFC, jest zlokalizowanie spółki CFC w państwie stosującym niższy niż krajowy poziom opodatkowania podatkiem dochodowym. W projekcie ustawy przyjęto, iż istotnie niższe opodatkowanie występuje, gdy ustawowa stawka podatku dochodowego (stawka nominalna) jest niższa o co najmniej 25% od stawki krajowej lub w sytuacji, gdy osiągnane zagraniczne przychody są w państwie źródła zwolnione albo wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym. Odniesienie się do stawki przewidzianej w przepisach podatkowych zapewni przejrzystość w identyfikacji stanów faktycznych, które wprowadzana regulacja ma obejmować.

Ad. 3. Istotą działań, którym przeciwdziałać ma regulacja typu CFC jest przenoszenie mobilnych aktywów generujących przychody o charakterze pasywnym do państw o niższym poziomie opodatkowania. W sytuacjach, gdy tego rodzaju działania nie mają, co do zasady, uzasadnienia ekonomicznego, można założyć, iż przesunięcie źródeł dochodów ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej. Projektowana regulacja wskazuje, iż znajdzie ona zastosowanie, gdy przychody pasywne tj. pochodzące z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, ze zbycia udziałów (akcji), wierzytelności, odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, a także z praw autorskich, praw własności przemysłowej - w tym z tytułu zbycia tych praw, a także zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych - stanowią co najmniej połowę wszystkich dochodów spółki CFC, w jej roku podatkowym.

Ad. 4. Nieodłącznym elementem regulacji dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej są również przepisy przewidujące wyłączenia i zwolnienia z obowiązku opodatkowania dochodów tej spółki. Przy ustalaniu tego rodzaju wyłączeń czy zwolnień uwzględnia się m.in. cel wprowadzenia regulacji CFC, zobowiązania wynikające z prawa Unii Europejskiej, realizowaną przez państwo politykę podatkową oraz dopuszczalny poziom obciążeń administracyjnych.

Nie ulega obecnie wątpliwości, że nie stanowi wystarczającej podstawy do opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę w jednym z

państw Unii Europejskiej niski poziom opodatkowania obowiązujący w tym państwie. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE stosowanie przepisów typu CFC jest dopuszczalne, pod warunkiem że uwzględnienie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego (wyrok z 12.09.2006 r. C-196/04 Cadbury Schweppes). *A contrario*, nie jest dopuszczalne stosowania takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się, na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą. Konsekwencją obowiązującej wykładni Traktatów jest obowiązek odwołania się w przepisach dotyczących CFC do przesłanki prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub też sztucznych struktur ukierunkowanych na unikanie opodatkowania.

Wprawdzie pojęcie rzeczywistej działalności gospodarczej zostało wypracowane na gruncie obowiązujących swobód traktatowych, to jednak uwzględniając cel regulacji i stosowaną politykę podatkową uzasadnione jest zastosowanie w pewnych sytuacjach tej koncepcji w stosunku do innych państw, w których zagraniczna spółka kontrolowana podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów. W odróżnieniu od regulacji wewnątrzunijnych dopuszczalność udowodnienia prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej powinno być obwarowane dodatkowymi przesłankami takimi jak poziom zyskowności czy istnienie podstawy do uzyskania informacji od organów państwa obcego koniecznych do zweryfikowania twierdzeń i dowodów prezentowanych przez podatników przed krajowymi organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej. Pamiętając również o negatywnej stronie przepisów dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych należy zapewnić aby znajdowały one zastosowanie do możliwie najwęższej grupy przypadków, w których istnieje realne ryzyko uchylania się przez podatników od opodatkowania przy pomocy ustanawiania zagranicznych jednostek zależnych. Skutkiem zastosowania tych przepisów nie będzie ograniczenie potencjału polskich podmiotów gospodarczych prowadzących działalność eksportową, poszukujących nowych rynków zbytu, funkcjonujących w szerszych międzynarodowych strukturach, ani tym bardziej zmniejszanie konkurencyjności polskich podatników podejmujących działalność gospodarczą poza granicami kraju w stosunku do podmiotów prowadzących działalność na tym zagranicznym rynku.

Przepisy przewidują ponadto wprowadzenie minimalnego progu, poniżej którego przepisy o zagranicznej spółce kontrolowanej nie będą miały zastosowania. Kryterium wykorzystywane do jego wyznaczenia powinno być proste w administrowaniu i pozwalać na rozstrzygnięcie kwestii obowiązku opodatkowania dochodów CFC w oderwaniu od spełnienia pozostałych przesłanek lub kryteriów zastosowania tego typu przepisów.

Przyjęty w nowelizacji kierunek zmian wpisuje się w działania, jakie podejmowane były w ostatnich latach przez Ministra Finansów w celu wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej „optymalizacji podatkowej” prowadzonej z wykorzystaniem schematów międzynarodowych. Działania te polegały w szczególności na:

- rewizji zawartych przez Rzeczypospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w których przewidziana była możliwość fikcyjnego zaliczenia podatku pobieranego za granicą (tzw. klauzula *tax sparing*), tj. umów z Cyprzem, Luksemburgiem, Czechami, Malcią, Singapurem i Malezją,

- wprowadzeniu w nowo zawieranych lub negocjowanych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul zapobiegających wykorzystywaniu postanowień umownych lub ograniczających ich stosowanie w przypadku tworzenia sztucznych struktur lub podejmowania transakcji, których jedynym celem jest skorzystanie z preferencji przyznawanych w tych umowach,

- dostosowaniu treści tych umów do aktualnego standardu OECD (np. umowy ze Szwajcarią, Kanadą, Islandią, Austrią, Belgią) oraz zawieraniu umów o wymianie informacji podatkowych z krajami i terytoriami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową,

- zainicjowaniu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nakierowanych na pełniejszą realizację konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej, w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej.

## II. Omówienie poszczególnych przepisów

### 1. Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 1)

**Art. 1 pkt 1- 3 (zmiana art. 7 ust. 2, 18 ust.1 oraz 19 ust. 1)** – zmiana wyłącza stosowanie art. 7 ust. 2, 18 ust.1 oraz 19 ust. 1 ustawy CIT w odniesieniu do przepisu art. 24a przewidującego opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej.

#### **Art. 1 pkt 4 (wprowadzenie art. 24a)**

- **ust. 1** – przepis określa, że dochody zagranicznej spółki kontrolowanej podlegają opodatkowaniu według 19% stawki podatku.

- **ust. 2** – wskazuje warunki uznania danego podmiotu za zagraniczną spółkę kontrolowaną.

W przypadku pozostałych zagranicznych spółek, tj. spółek, które nie są położone w krajach lub terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wymagane będzie ustalenie istnienia trzech przesłanek odnoszących się do określonego poziomu kontroli, dochodów pasywnych oraz niskiego poziomu opodatkowania obowiązującego w kraju siedziby lub zarządu tej spółki.

#### *Poziom kontroli*

Pierwszy warunek odwołuje się do określonego poziomu kontroli, osiągnięcie którego oznaczać będzie, że podatnik wywiera istotny wpływ na funkcjonowanie zagranicznej spółki kontrolowanej. W projekcie przyjęto wskaźnik kontroli na poziomie co najmniej 25% ze względu na konieczność wyłączenia z tej grupy podatników dokonujący inwestycji portfelowych i innych, które nie gwarantują, że podatnik posiada wystarczający wpływ na działalność prowadzoną przez spółkę zagraniczną i które nie usprawiedliwiają nałożenia na

takich podatników znacznych obciążeń administracyjnych jakie wiążą się ze stosowaniem art. 24a.

Warunek ten zostanie zatem uznany za spełniony, gdy podatek będący polskim rezydentem posiadał będzie nieprzerwanie przez okres co najmniej 30 dni (w danym roku podatkowym, o którym mowa w ust. 5), bezpośrednio lub pośrednio, nie mniej niż 25% udziałów w spółce zagranicznej.

Udział w spółce zagranicznej ustalany jest poprzez odwołanie do udziału w kapitale spółki zagranicznej, praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących spółki zagranicznej, jak również praw do uczestnictwa w zyskach tej spółki. Wskazane kryteria ustalania udziału w zagranicznej spółce stanowią jedynie przesłankę rozstrzygającą o istnieniu obowiązku opodatkowania dochodów tej spółki, natomiast do ustalania wysokości dochodu wykorzystywany jest, z zastrzeżeniem ust. 6 i 7, wyłącznie wskaźnik udziału w zyskach w zagranicznej spółce.

#### *Przychody pasywne (finansowe)*

Drugi warunek odnosi się do charakteru przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę. Spółka taka zostanie uznana za zagraniczną spółkę kontrolowaną jeżeli co najmniej 50% jej przychodów 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 (przychody o charakterze pasywnym).

Spełnienie tego warunku nie będzie jednak oznaczać, że wyłącznie tego rodzaju przychody mają zostać uwzględniane przy ustalaniu podstawy obliczenia podatku. W przypadku bowiem spełnienia przesłanek wskazanych w ust. 2 pkt 2 podatek będzie zobowiązany obliczyć dochód CFC niezależnie od źródła jego pochodzenia, a więc zarówno z działalności finansowej jak i niefinansowej.

#### *Niski poziom opodatkowania*

Trzecim warunkiem zastosowania przepisów o CFC jest zlokalizowanie zagranicznej spółki w państwie stosującym opodatkowanie niższe o co najmniej 25% od nominalnej stawki określonej w art. 19 ust. 1 ustawy CIT bądź w państwie tym przychody, o których mowa w ust. 2 pkt 2 lit. b są zwolnione albo wyłączone z opodatkowania. Warunek ten nie dotyczy jednakże zwolnień, których źródłem są przepisy 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) przewidujące wyłączenie z opodatkowania określonych dochodów z uwagi na fakt, że uzyskującym przychody z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie należącym do UE i EOG (por. art. 20 ust. 3 ustawy CIT).

- **ust. 3** – przepis stanowi, iż podstawą obliczenia podatku jest dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający proporcjonalnie na okres, w którym spełniony został warunek kontroli CFC, 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 kontrolowanej. Szczególne zasady ustalania udziałów związanych z prawem od uczestnictwa w zyskach CFC zawarte zostały w ust. 6 i 7.

- **ust. 4** – przewiduje możliwość dokonania odliczeń kwot otrzymanych z dywidend oraz z odpłatnego zbycia udziałów CFC w kolejnych 5 latach podatkowych.
- **ust. 5** – przepis określa zasady dotyczące sposobu obliczania dochodu CFC oraz momentu jego ustalenia. Stanowi on, iż dochodem, o którym mowa w ust. 3, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, z wyłączeniem zwolnień, ulg i odliczeń bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na dzień, w którym przypada ostatni dzień roku podatkowego kontrolowanej spółki zagranicznej. Przewiduje również zasadę, zgodnie z którą dochód ustala się za rok podatkowy kontrolowanej spółki zagranicznej.
- **ust. 6** – przepis reguluje sytuację, w której nie jest możliwe ustalenie udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej.
- **ust. 7** - przepis przyjmuje założenie, iż w przypadku zagranicznych spółek kontrolowanych zlokalizowanych w krajach lub terytoriach wymienionych w rozporządzeniu Ministra Finansów wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 ustawy CIT udział podatnika w zysku takiej spółki wynosił 100% przez cały rok podatkowy.
- **ust. 8** - nakłada na podatników obowiązek przedstawienia dowodów niezbędnych do ustalenia czy zagraniczna spółka posiada siedzibę lub zarząd w państwie o niskim poziomie opodatkowania (niewymienionym w rozporządzeniu Ministra Finansów, o którym mowa w ust. 4), z którym RP lub UE nie zawarła umowy międzynarodowej stanowiącej podstawę do wymiany informacji, pod rygorem uznania, że warunki z ust. 2 pkt 2 zostały spełnione.
- **ust. 9** - celem przepisu jest unikanie wielokrotnego opodatkowania tego samego dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej.

Na potrzeby projektowanej regulacji wprowadzono mechanizm eliminacji wielokrotnego opodatkowania poprzez przyznanie prawa do pomniejszenia udziału, które posiada podatnik w zagranicznej spółce kontrolowanej, o udział przypadający jego jednostce zależnej w tej samej zagranicznej spółce kontrolowanej. Odliczenie udziałów może mieć miejsce na poziomie krajowym, gdy jednostka zależna jest polskim rezydentem, jak również na poziomie międzynarodowym, gdy jednostka zależna jest zagraniczną spółką niebędącą CFC.

Warunkiem odliczenia udziałów w spółce zależnej jest posiadanie przez jednostkę zależną co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej, której dochody jednostka zależna jest zobowiązana doliczać na podstawie przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych obowiązujących w państwie, w którym podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów. Dodatkowym warunkiem w przypadku jednostek zależnych będących zagraniczną spółką jest istnienie podstawy prawnej wynikającej z ratyfikowanej umowy międzynarodowej do wymiany informacji z organami państwa tej spółki.

- **ust. 10** – przepis ten przyznaje podatnikowi prawo odliczenia od podatku obliczonego na podstawie ust. 1 podatku zapłaconego przez CFC w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 3 do dochodu tej spółki.

Prawo odliczenia podatku CFC stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest RP, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż RP państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b ustawy CIT). Określając wysokość odliczenia kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszonego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku (art. 20 ust. 8 ustawy CIT).

- **ust. 11** - nakłada na podatników obowiązek prowadzenia wykazu kontrolowanych spółek zagranicznych oraz zaprowadzenia ewidencji wszystkich zdarzeń gospodarczych zaistniałych w kontrolowanej spółce zagranicznej koniecznych do ustalenia dochodu CFC. Ostatecznym terminem realizacji obowiązku zaprowadzenia ewidencji jest termin złożenia zeznania rocznego. Zdarzenia gospodarcze zaistniałe w CFC podatnik ewidencjonuje odrębnie od ewidencji rachunkowych, o których mowa w art. 9 ust. 1 i 1a ustawy CIT.

- **ust. 12** – nakłada obowiązek udostępniania, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, zaprowadzonych ewidencji i rejestrów. W przypadku nieprzedstawienia ewidencji lub jej nierzetelności dochód CFC ustany będzie w drodze oszacowania.

- **ust. 13** – zawiera definicje użytych w art. 18d pojęć: zagranicznej spółki, instrumentów finansowych oraz jednostki zależnej.

- **ust. 14** - odsyła do odpowiedniego stosowania art. 11 ust. 5b ustawy CIT przedstawiającego sposób liczenia udziałów pośrednich.

- **ust. 15** – przepis przewiduje sytuację, której zaistnienie zwalnia podatnika z obowiązku opodatkowania dochodu CFC oraz ewidencjonowania zdarzeń tej spółki pomimo spełnienia dyspozycji przepisu ust. 1. Ciężar udowodnienia wystąpienia tej okoliczności spoczywa na podatniku, który chcąc skorzystać z dyspozycji tego przepisu jest zobowiązany wykazać, że zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi w państwie należącym do EOG rzeczywistą działalność gospodarczą.

Przesłankę prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej należy rozumieć w sposób przyjęty w prawie UE, w tym w szczególności w orzecznictwie TS UE. Wskazówek co do znaczenia użytego pojęcia poszukiwać również należy w Rezolucji Rady z dnia 8 czerwca 2010 r. zawierającej niewyczerpujący wykaz elementów, które w szczególności wskazują na to, że zyski mogły zostać sztucznie przekierowane do kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych.

Uwzględniając wskazówki wynikające z orzecznictwa TS UE oraz Rezolucji Rady przyjęć należy, że zagraniczna spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, w szczególności gdy:

- 1) zarejestrowanie zagranicznej spółki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa wykonującego faktyczną działalność gospodarczą, w tym w szczególności spółka 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 stopniem, w jakim fizycznie spółka ta istnieje pod względem lokalu, personelu i wyposażenia,
- 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej spółki,
- 5) zagraniczna spółka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze, przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

**ust. 16** – regulacji CFC nie będzie się stosować również, o ile podatnik prowadzi ewidencje w sposób umożliwiający ustalenie dochodu, gdy przychody zagranicznej spółki nie przekraczają w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 5, kwoty 250 tys. euro lub dochody zagranicznej spółki kontrolowanej nie przekraczają 10% przychodów osiągniętych z tytułu prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej pod warunkiem istnienia podstawy do wymiany informacji.

- **ust. 17** - nakłada obowiązek składania urzędowi skarbowym zeznania, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu uzyskanego z zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego. W tym samym terminie podatnicy będą zobowiązani do wpłacenia podatku należnego wykazanego w zeznaniu.

- **ust. 18** – przewiduje odpowiednie stosowanie art. 24a do podatnika prowadzącego działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład. Przepisu tego nie stosuje się jednak do podatnika, który uwzględni dochody tego zakładu w krajowej podstawie opodatkowania, w tym również gdy opodatkowuje je z uwzględnieniem metody kredytu podatkowego.

**Art. 1 pkt 5 i 6 (zmiana art. 25 ust. 1 i art. 27 ust. 1)** – zmiana wyłącza stosowanie art. 25 ust. 1 oraz 27 ust. 1 ustawy CIT w odniesieniu do przepisu art. 24a przewidującego opodatkowanie dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej.

**Art. 1 pkt 7 (wprowadzenie art. 28a pkt 5)** – zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzoru zeznania i deklaracji, o których mowa w art. 24a ust. 17.

## **2. Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2)**

**Art. 2 pkt 1 (wprowadzenie art. 9 ust. 3a pkt 3)** – zmiana przepisu jest konsekwencją przyjętego rozwiązania, zgodnie z którym podatnicy osiągający dochody z działalności

prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną opodatkowują wyłącznie dochody z tego tytułu. W związku z tym nie jest możliwe osiągnięcie straty z tego źródła przychodów, a więc również jej rozliczenie w kolejnych latach podatkowych z dochodów osiągniętych z tego źródła.

**Art. 2 pkt 2 (wprowadzenie art. 10 ust. 1 pkt 8a)** – przepis przewiduje, że przychody uzyskane z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane stanowią odrębne źródło przychodów. Zasady opodatkowania przychodów z tego źródła zostały określone w art. 30f

**Art. 2 pkt 3 (zmiana art. 11 ust. 1)** – konieczność zastrzeżenia pierwszeństwa stosowania art. 30f w przepisie określającym pojęcie przychodu związana jest ze specyfiką regulacji typu CFC polegającą na przypisywaniu podatnikowi przychodów osiągniętych przez inny podmiot, który jest przez niego kontrolowany.

**Art. 2 pkt 4-6 (zmiana art. 26 ust. 1, art. 27 ust. 1 i 9a oraz art. 30c ust. 6)** – przychody z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane stanowią odrębne źródło przychodów, dla którego obliczana jest odrębna podstawa opodatkowania i podatek według zasad określonych w art. 30f, stąd konieczność zastrzeżenia pierwszeństwa stosowania tego przepisu przed art. 26 ust. 1, art. 27 ust. 1 i 9a oraz art. 30c ust. 6.

**Art. 2 pkt 5 (wprowadzenie art. 30f)** – dodawany art. 30f odpowiada zasadniczo opisanemu szczegółowo w uzasadnieniu zmian do ustawy CIT art. 24a z uwzględnieniem specyfiki ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z tego powodu w ust. 3 przewidziano, że spełnienie minimalnych progów uznania istnienia kontroli nad zagraniczną spółką powinny być liczone łącznie dla obojga małżonków. Oznacza to, że aby znalazły zastosowanie przepisy art. 30f suma udziałów małżonków musi odpowiadać 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 tej samej zagranicznej spółki kontrolowanej. W celu zachowania symetrii obu ustaw podatkowych, wprowadzono rozwiązanie (ust. 12) zgodnie, z którym nie można odliczyć od podatku od dochodów z CFC podatku zapłaconego przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w proporcji w jakiej pozostaje dochód przypadający na podatnika (ustalony zgodnie z ust. 4) do dochodu spółki (ustalony zgodnie z ust. 6), jeżeli nie istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska lub innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym dochód został uzyskany. Pozostałe różnice związane są jedynie ze zmianą odwołań do obu ustaw podatkowych.

**Art. 2 pkt 8 (wprowadzenie art. 45 ust. 1a pkt 4 i ust. 4 pkt 5)** – uzupełniona regulacja stanowi ma podstawę nałożenia na podatników spełniających warunki z art. 30f obowiązku złożenia rocznego zeznania o wysokości dochodu CFC oraz zapłaty podatku w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnika.

### 3. Przepisy przejściowe

**Art. 3**

- **ust. 1** – przepis wprowadza zasadę, zgodnie z którą przepisy ustawy zmieniającej dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej znajdą zastosowanie z początkiem roku podatkowego kontrolowanej spółki zagranicznej, który rozpoczął się po wejściu w życie ustawy. Zastrzeżono jednocześnie, że w przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, która nie ma ustalonego roku podatkowego lub rok ten przekracza okres kolejnych 12 miesięcy, punktem odniesienia będzie rok podatkowy podatnika.

- **ust. 2** – przepis przewiduje rozwiązanie szczególne dla podatników posiadających zakład na terytorium RP, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy. W stosunku do tych podatników moment stosowania przepisów odroczonej został do pierwszego dnia roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie ustawy.

**4. Przepisy końcowe**

**Art. 4** – termin wejścia w życie ustawy przewidziano na dzień 1 stycznia 2014 r.

**III. Ocena skutków wprowadzenia regulacji****1. Podmioty, na które oddziałuje akt normatywny**

Projektowana ustawa dotyczy wąskiej grupy podatników będących osobami fizycznymi i prawnymi posiadających pakiet kontrolny udziałów w podmiotach zagranicznych zlokalizowanych w krajach o niskim lub zerowym poziomie opodatkowania. Są to głównie spółki o charakterze międzynarodowym pozostające w grupach kapitałowych, które dysponują dostatecznymi środkami kapitałowymi, aby tworzyć struktury kapitałowe ukierunkowane na obchodzenie opłacania podatków w Polsce.

**2. Wpływ na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego**

Wprowadzane projektowaną ustawą zmiany zasadniczo mają na celu „uszczelnienie” systemu podatku dochodowego, poprzez wyeliminowanie mechanizmów optymalizacji podatkowej wykorzystujących głównie spółki zależne położone w krajach o niskim poziomie opodatkowania. Jakkolwiek przewiduje się pozytywny wpływ proponowanych przepisów na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, określenie rzeczywistych skutków w niniejszym zakresie jest niemożliwe do oszacowania.

Przedmiotowe regulacje nie wpłyną więc na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych, w tym dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Pozostaną także bez wpływu na poziom wydatków sektora finansów publicznych, w tym wydatków budżetu państwa oraz wydatków jednostek samorządu terytorialnego. Wdrożenie i realizacja projektowanej ustawy nastąpi w ramach obecnych kosztów funkcjonowania administracji podatkowej.

W okresie ostatnich lat podejmowane były przez międzynarodowe instytucje oraz zespoły naukowców liczne próby określenia skali zjawiska unikania opodatkowania przy wykorzystaniu tzw. rajów podatkowych w Europie. Z badań prowadzonych przez pracowników Komisji Europejskiej<sup>1</sup> wynika, że znaczne różnice w stawkach podatkowych stanowią istotną zachętę do relokowania dochodu pomiędzy jurysdykcjami. Wyniki badań wskazują, że przesuwanie dochodów do krajów o niskim poziomie opodatkowania przez międzynarodowe przedsiębiorstwa zależy od ich struktury i reżimów podatkowych, w których funkcjonują. Zgodnie z badaniami, koszty związane z przenoszeniem dochodów przy wykorzystaniu struktur międzynarodowych są znaczne i zjawisko to prowadzi do istotnych zmian w redystrybucji krajowych przychodów podatkowych z tytułu podatku CIT w Europie. Z innego opracowania<sup>2</sup> opartego na danych z lat 1995 - 2005 wynika, że w przypadku wzrostu różnicy między stawką opodatkowania do 10% spadek wysokości zysku przed opodatkowaniem spółek powiązanych wynosi przeciętnie 7%.

Pomimo braku szczegółowych danych na temat ubytków, jakie wiążą się dla budżetów poszczególnych państw z istnieniem praktyki polegającej na przenoszeniu przez rezydentów części dochodów do krajów o niższym poziomie opodatkowania przyjąć można, że są one znaczne. Do zobrazowania skali tego zjawiska posłużyć mogą dane na temat poziomu inwestycji bezpośrednich „do” oraz „z” tzw. rajów podatkowych. Z danych statycznych Międzynarodowego Funduszu Inwestycyjnego<sup>3</sup> wynika m.in., że w 2010 r. Barbados, Bermudy i Brytyjskie Wyspy Dziewicze otrzymały więcej inwestycji bezpośrednich (łącznie 5,11% globalnych inwestycji) niż Niemcy (4,77%) czy Japonia (3,76%). Konsekwentnie, w ciągu tego samego roku podmioty z tych trzech jurysdykcji dokonały więcej inwestycji bezpośrednich w świecie (łącznie 4,54%) niż Niemcy (4,28%). Przyjmując perspektywę poszczególnych państw, w 2010 r. Brytyjskie Wyspy Dziewicze były drugim co do wielkości inwestorem w Chinach (14%), za Hongkongiem (45%) i przed USA (4%). Natomiast Bermudy widniały jako trzeci największy inwestor w Chile (10%). Z kolei Mauritius był największym inwestorem w Indiach (24%), a kraje takie jak Cypr, (28%), Brytyjskie Wyspy Dziewicze (12%), Bermudy (7%) i Bahamy (6%) należą do 5 największych inwestorów w Rosji. Podobnie sytuacja przedstawia się w przypadku zagranicznych inwestycji bezpośrednich w Polsce, gdzie według danych NBP na 2010 r.<sup>4</sup>, do grona 5 największych inwestorów zalicza się podmioty z Luksemburga, Cypru i Szwajcarii. Łączny udział inwestycji podmiotów z tych państw wyniósł 43,9% inwestycji ogółem.

#### Opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych (CFC)

Dynamiczny wzrost wartości bezpośrednich inwestycji lokowanych za granicą przez polskie przedsiębiorstwa, zgodnie z opracowaniem „Polskie Inwestycje Bezpośrednie w 2010 r.”<sup>5</sup>

<sup>1</sup> OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, str. 66.

<sup>2</sup> Tamże.

<sup>3</sup> OECD, op.cit., str. 17.

<sup>4</sup> [http://www.paiz.gov.pl/polska\\_w\\_liczbach/inwestycje\\_zagraniczne](http://www.paiz.gov.pl/polska_w_liczbach/inwestycje_zagraniczne)

<sup>5</sup> <http://www.mg.gov.pl/files/upload/8439/Polskie%20inwestycje%20bezpo%20C5%9Brednie%20w%202010%20roku.pdf>

Ministerstwa Gospodarki jest obserwowany od 2005 r. W okresie tym najwyższy poziom polskich inwestycji bezpośrednich (BIZ), tj. w wysokości 7 137 mln EUR, został osiągnięty w 2006 r.

W 2010 r. wartość BIZ wyniosła 4 142 mln EUR. Ponad 60% tej kwoty stanowiły zakupy akcji i udziałów w podmiotach zagranicznych.

Struktura geograficzna polskich BIZ wskazuje na ich koncentrację w krajach europejskich (93,6% w ujęciu wartościowym w 2010 r.). Polskie inwestycje w podziale na poszczególne kraje charakteryzują się także wysokim stopniem koncentracji. W 2010 r. polskie podmioty ulokowały inwestycje o największej wartości w Luksemburgu (1 636 mln EUR) i w Szwajcarii (707 mln EUR). Wartość inwestycji na Cyprze wyniosła 434 mln EUR.

Zdaniem autorów opracowania, większość polskiego kapitału napływającego do takich krajów jak Luksemburg czy Szwajcaria ma charakter przepływów o charakterze czysto finansowym. Zgodnie z metodologią kwalifikowane są one jednak jako bezpośrednie inwestycje zagraniczne. Świadczyć o tym może fakt, że niektóre z polskich dużych firm działają w strukturze holdingów, których spółki są zarejestrowane w tych krajach. Pozwala to na transfer zysków osiąganych przez polskie firmy za granicę, gdzie podlegają one korzystniejszym formom opodatkowania.

Dochody rezydentów z tytułu polskich bezpośrednich inwestycji zagranicznych, rozumiane jako:

- dochody z dywidend podlegające wypłacie w danym okresie obrachunkowym na rzecz inwestora bezpośredniego, bez uwzględnienia należnych do zapłaty podatków,
- udział inwestora bezpośredniego w reinwestowanych zyskach przedsiębiorstwa inwestowania zagranicznego, obliczany jako udział inwestora w zyskach ogółem uzyskanych w danym okresie obrachunkowym, pomniejszonych o należne podatki, odsetki, amortyzację oraz dywidendy należne do wypłaty w danym okresie,
- wartość odsetek netto (wartość odsetek należnych pomniejszona o odsetki do zapłaty) należnych inwestorowi w danym okresie obrachunkowym, bez uwzględnienia należnych do zapłaty podatków
- wyniosły w 2010 r. łącznie 444 mln EUR, w tym w Luksemburgu 34 mln EUR, a w Szwajcarii 33 mln EUR.

Według danych Narodowego Banku Polskiego łączne dochody, o których mowa powyżej, w 2011 r. wyniosły 1 206 mln EUR, w tym w Luksemburgu, Szwajcarii i Cyprze odpowiednio 300,3 mln EUR, 116,8 mln EUR, 410,5 mln EUR.

Mając na uwadze powyższe należy liczyć się z pozytywnym wpływem przedmiotowego rozwiązania na dochody sektora finansów publicznych. Jednakże z uwagi na konstrukcję przepisów przewidujących opodatkowanie dochodów CFC powyższe dane nie pozwalają na oszacowanie skali wzrostu dochodów z tego tytułu. Projektowane przepisy uzależniają bowiem zastosowanie przepisów od spełnienia szeregu warunków, takich jak posiadanie

określonego poziomu kontroli zagranicznej spółki, osiągnięcie przez tą spółkę w większości o charakterze pasywnym oraz położenia zagranicznej spółki w kraju o niskim poziomie opodatkowania. Dodatkowo przepisy przewidują zwolnienie od stosowania przepisów w stosunku do zagranicznych spółek kontrolowanych podlegających opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie należącym do UE i innym państwie należącym do EOG pod warunkiem że prowadzi ona rzeczywistej działalności gospodarczej. Uwzględniając fakt, że polscy rezydenci unikają opodatkowania głównie przy wykorzystaniu spółek położonych w UE lub innym państwie należącym do EOG ustalenie skutków podatkowych uwzględniać powinno również to kryterium.

Tymczasem, gromadzone dane statystyczne nie uwzględniają tego rodzaju sytuacji, które pozwalałyby na ustalenie jaki poziom inwestycji przekazywany jest w celu generowania przychodów o charakterze pasywnym czy prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Trudności z ustaleniem realnego poziomu unikania opodatkowania potęguje brak lub ograniczony dostęp do informacji i danych ze strony zarówno podatników obchodzących opodatkowanie jak i państw, przy pomocy których mechanizmy optymalizacyjne wprowadzane są w życie.

### **3. Konsultacje społeczne**

Projekt ustawy zostanie poddany konsultacjom społecznym z przedstawicielami następujących podmiotów:

1. Business Centre Club
2. Konfederacja Pracodawców Polskich
3. Polska Rada Biznesu
4. Krajowa Izba Gospodarcza
5. Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan”
6. Trójstronna Komisja ds. Społeczno-Gospodarczych
7. Związek Banków Polskich
8. Krajowa Izba Radców Prawnych
9. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
10. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
11. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
12. Polska Izba Ubezpieczeń
13. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
14. Izba Gospodarcza Towarzystw Emerytalnych
15. Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami
16. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych (OPZZ)
17. Przewodniczący Niezależnego Samorządnego Związku Zawodowego „Solidarność”
18. Forum Związków Zawodowych – Zarząd Główny
19. Polska Izba Handlu
20. Centrum Cen Transferowych
21. Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych
22. Giełdy Papierów Wartościowych



23. Związek Polskiego Leasingu
24. Izba Domów Maklerskich
25. Polskie Stowarzyszenie Inwestorów Kapitałowych
26. Polska Izba Biur Rachunkowych

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz.U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.), projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej z chwilą przekazania do uzgodnień z członkami Rady Ministrów. Od tego momentu każdy będzie mógł zgłosić zainteresowanie pracami nad projektem ustawy (art. 7 ust. 1 ww. ustawy). Stosownie do § 11a ust. 1 i ust. 2 pkt 1 uchwały Nr 49 Rady Ministrów z dnia 19 marca 2002 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. Nr 13, poz. 221, z późn. zm.), organ wnioskujący udostępnia projekt ustawy w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji.

#### **4. Wpływ aktu normatywnego na rynek pracy.**

Wejście w życie przepisów niniejszej ustawy powinno pozostać bez wpływu na rynek pracy.

#### **5. Wpływ aktu normatywnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.**

Projektowane zmiany powinny uzupełnić inne działania zmierzające do ograniczenia zjawiska agresywnego planowania podatkowego wykorzystywanego przez część podatników. W efekcie doprowadzić to może do poprawy warunków rozwoju przedsiębiorczości i wzrostu konkurencyjności gospodarki, z którego skorzystają wszyscy podatnicy. Rozwój przedsiębiorczości w zakresie małych i średnich przedsiębiorstw związany będzie głównie z przywróceniem docelowego poziomu opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych, które w przeciwieństwie do przedsiębiorstw o charakterze krajowym nie dysponują instrumentami i środkami zmierzającymi do obchodzenia opodatkowania przy wykorzystaniu spółek mających siedzibę w krajach o niskim poziomie opodatkowania.

#### **6. Wpływ aktu normatywnego na sytuację i rozwój regionalny.**

W związku z tym, iż planowanie podatkowe jest głównie domeną podmiotów zlokalizowanych w dużych ośrodkach miejskich na wejściu w życie projektowanej regulacji powinny skorzystać w szczególności przedsiębiorstwa prowadzące działalność na terenach słabiej zurbanizowanych.

#### **7. Wstępna ocena zgodności projektu z prawem Unii Europejskiej.**

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

*Osoby właściwe w zakresie projektu:*

*Katarzyna Gortat-Kopacka*

*Naczelnik*

*w Wydziale Podatku Dochodowego od Osób Prawnych*

*i Prawa Unii Europejskiej*

*w Departamencie Podatków Dochodowych*

*Ministerstwa Finansów*

*tel. 0 22 694 56 27*

*Katarzyna.Gortat-Kopacka@mofnet.gov.pl*

*Ryszard Michalski*

*Naczelnik*

*w Wydziale Podatku Dochodowego od Osób Fizycznych*

*Prowadzących Działalność Gospodarczą*

*Ministerstwa Finansów*

*tel. 0 22 694 54 23*

*Ryszard.Michalski2@mofnet.gov.pl*

DD5/0301/1/ GTA/13/RD-26463