

## ZASADY OPODATKOWANIA DOCHODÓW UZYSKIWANYCH POPRZEZ KONTROLOWANĄ SPÓLKĘ ZAGRANICZNĄ (CFC)

- I. Wstęp
- II. *Jakie jednostki mogą być uznane za „zagraniczne spółki” w rozumieniu przepisów o CFC?*
- III. *Kiedy „zagraniczna spółka” zostanie uznana za „zagraniczną spółkę kontrolowaną” w rozumieniu przepisów o CFC?*
- IV. *Jakie obowiązki ciążą na podatniku posiadającym kontrolowaną spółkę zagraniczną?*
- V. *Czy dochody każdej zagranicznej spółki kontrolowanej podlegać będą w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym?*
- VI. *Jak ustalić podstawę opodatkowania, od której polski podatnik posiadający w zagranicznej spółce kontrolowanej udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku zobowiązany jest uiścić podatek?*
- VII. *Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli spółka ta posiada siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową?*
- VIII. *Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli spółka ta posiada siedzibę lub zarząd w niebędącym tzw. rajem podatkowym państwie, z którym ani Polska ani Unia Europejska nie zawarły umowy stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych?*
- IX. *Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wymienione w pkt VII i VIII?*
- X. *Jak wyliczyć należny podatek dochodowy od dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej?*

### **I. Wstęp**

Z dniem 1 stycznia 2015 r. wejdą w życie przepisy<sup>1</sup> przewidujące opodatkowanie przez polskich podatników dochodów uzyskiwanych poprzez zagraniczne spółki kontrolowane (*Controlled Foreign Corporation – CFC*). Tym samym do polskiego systemu podatkowego wprowadzony zostanie, powszechnie akceptowany na arenie międzynarodowej<sup>2</sup>, mechanizm zwalczania nadużyć podatkowych polegających na wykazywaniu dochodu generowanego z działalności prowadzonej w danym kraju, jako dochodu podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej państw stosujących preferencyjne zasady opodatkowania. Zapobieganie erozji podstawy opodatkowania w przypadku regulacji typu CFC odbywa się

---

<sup>1</sup> wprowadzone ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1328 i 1478).

<sup>2</sup> Regulację typu CFC posiadają w swoich prawodawstwach m.in. Stany Zjednoczone, Kanada, Wielka Brytania, Niemcy, Francja, Japonia, Australia, Szwecja, Dania, Finlandia, Portugalia, Hiszpania, Węgry, Włochy, Estonia, Norwegia, Nowa Zelandia, Indonezja, Meksyk, RPA, Południowa Korea, Argentyna, Brazylia, Izrael, Turcja, Chiny.

poprzez poddanie opodatkowaniu w danym państwie, jako dochodu przypisanego do podmiotu krajowego, dochodu ustalanego w odniesieniu do zysków, jakie osiągnął jego podmiot zależny, kwalifikowany jako tzw. zagraniczna spółka kontrolowana, będący rezydentem podatkowym państwa stosującego preferencyjne zasady opodatkowania.

Obowiązek opodatkowania dochodów uzyskiwanych za pośrednictwem zagranicznych spółek kontrolowanych dotyczyć będzie zarówno podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), jak i podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). Stosowne regulacje zawarte są w art. 10 ust. 1 pkt 8, 30c ust. 6, art. 30f, art. 45 ust. 1aa ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.<sup>3</sup>), zwanej dalej „ustawą o PIT”, oraz w art. 24a i art. 27 ust. 2a z dnia 15 lutego 1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz. U. z 2014 r. poz. 851, z późn. zm.<sup>4</sup>), zwanej dalej „ustawą o CIT”.<sup>5</sup>

Zgodnie z omawianymi przepisami na polskich rezydentów nałożony zostanie obowiązek wykazania w odrębnym zeznaniu podatkowym dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej i opodatkowania tych dochodów 19-procentową stawką podatku. Zagraniczna spółka kontrolowana została zdefiniowana poprzez odwołanie się przez ustawodawcę do kryteriów dotyczących:

- kraju siedziby lub miejsca zarządu zagranicznej spółki,
- stopnia powiązania takiej spółki z polskim rezydentem, wynikającego z udziału w jej kapitale, w prawach głosu w jej organach kontrolnych lub stanowiących lub w prawie do udziału w zysku zagranicznej jednostki,
- stawki podatku dochodowego obowiązującej w państwie jej rezydencji podatkowej,
- rodzaju uzyskiwanych przez zagraniczną spółką przychodów.

Obowiązki, o których mowa powyżej nie będą dotyczyć podatników kontrolujących zagraniczną spółkę kontrolowaną, będącą rezydentem podatkowym państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, pod warunkiem, iż zagraniczna spółka kontrolowana w państwie tym prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą. Ponadto, nie będą podlegały w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym dochody zagranicznej spółki kontrolowanej w sytuacji, kiedy wysokość uzyskanych w danym roku podatkowym przez taką spółkę przychodów nie będzie przekraczać kwoty odpowiadającej 250.000 euro, przeliczonej na walutę polską po średnim kursie ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej bezpośrednio poprzedzającym dany rok podatkowy tej spółki.

Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. *o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. poz. 1328 i 1478) podatnicy podatku CIT i podatku PIT są obowiązani stosować przepisy o CFC od początku roku podatkowego zagranicznej spółki, który rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2014 r. W przypadku, gdy podatnik nie może ustalić roku podatkowego zagranicznej spółki albo rok ten przekracza okres kolejnych następujących po sobie 12 miesięcy przepisy te stosuje się począwszy od roku podatkowego podatnika

---

<sup>3</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2012 r. poz. 362, 440, 596, 769, 1278, 1342, 1448, 1529 i 1540, z 2013 r. poz. 21, 888, 985, 1036, 1287, 1304, 1387 i 1717 oraz z 2014 r. poz. 223, 312, 567, 598, 773, 915, 1052 i 1328.

<sup>4</sup> Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2014 r. poz. 915, 1138 i 1328.

<sup>5</sup> Zbiorczo zwane dalej „przepisami o CFC”.

rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2014 r. Zatem wejście w życie przepisów o CFC z dniem 1 stycznia 2015 r. nie oznacza, iż wszyscy podatnicy będą zobowiązani stosować je począwszy od 1 stycznia 2015 r. Jak bowiem wskazano, rozpoczęcie stosowania omawianej regulacji, uzależnione jest od okresu rozliczeniowego (roku podatkowego) stosowanego przez zagraniczną spółkę lub podatnika.

## **II. Jakie jednostki mogą być uznane za „zagraniczne spółki” w rozumieniu przepisów o CFC?**

W celu ustalenia konieczności stosowania omawianej regulacji w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy podmiot (jednostka organizacyjna) powiązany z polskim podatnikiem jest „zagraniczną spółką”. Określenie to obejmuje wszystkie jednostki, którym - zgodnie z prawem państwa, w którym posiadają siedzibę lub zarząd - przyznana jest osobowość prawna (spółki kapitałowe, stowarzyszenia, fundacje, fundusze, przedsiębiorstwa itd.) oraz te jednostki niemające osobowości prawnej, których dochody podlegać mogą opodatkowaniu w państwie ich siedziby lub zarządu. Za „zagraniczną spółkę” w rozumieniu przepisów o CFC podlegają więc uznaniu również, posiadające siedzibę lub zarząd poza terytorium Polski, jednostki niemające *stricte* statusu „spółki”.

Dodatkowym warunkiem uznania danej jednostki organizacyjnej („spółki” w szerokim, wyżej opisanym, znaczeniu) za „zagraniczną spółkę” jest nieposiadanie przez nią na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu. Ponadto, w jednostce takiej podmiot podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (polski rezydent) musi posiadać:

- udział w kapitale lub
- prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub
- prawo do uczestnictwa w zyskach.

Nie będą podlegały zaś uznaniu za „zagraniczną spółkę”, w rozumieniu przepisów o CFC, mające siedzibę lub zarząd w innym niż Polska kraju spółki osobowe (spółki niemające osobowości prawnej), w których polski podatnik posiada udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku, jeżeli w państwie swojej siedziby spółki te nie są podatnikami podatku dochodowego (oraz nie są traktowane jako „zakład” polskiego podatnika), a tym samym ich dochody nie podlegają opodatkowaniu w tym państwie, lecz podlegają wykazaniu jako dochody polskiego podatnika, proporcjonalnie do posiadanego w nich udziału w zyskach.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT*

### **Ważne!**

Przepisy o CFC stosuje się odpowiednio do zagranicznego zakładu (oddział, przedstawicielstwo, filia, biuro itp.) polskiego podatnika, za wyjątkiem sytuacji, gdy dochody zagranicznego zakładu są uwzględniane przez polskiego podatnika w jego podstawie opodatkowania ustalonej na zasadach ogólnych (zgodnie z art. 18 ustawy o CIT, art. 26 albo art. 30c ustawy o PIT). Przepisy o CFC nie znajdują zatem zastosowania do zagranicznego zakładu położonego w państwie, z którym Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub w państwie, z którym zawarta przez Polskę umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje eliminację podwójnego opodatkowania metodą proporcjonalnego zaliczenia.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 2 i ust. 19 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 21 ustawy o PIT*

### **III. Kiedy „zagraniczna spółka” zostanie uznana za „zagraniczną spółkę kontrolowaną” w rozumieniu przepisów o CFC?**

Zagraniczna spółka kontrolowana została zdefiniowana poprzez odwołanie się przez ustawodawcę do kryteriów dotyczących:

- kraju (terytorium) siedziby lub miejsca zarządu zagranicznej spółki,
- stopnia powiązania takiej spółki z polskim rezydentem, wynikającego z udziału w jej kapitale, w prawach głosu w jej organach kontrolnych lub stanowiących lub w prawie do udziału w zysku zagranicznej jednostki,
- stawki podatku dochodowego obowiązującej w państwie jej rezydencji podatkowej,
- rodzaju uzyskiwanych przez zagraniczną spółką przychodów.

Kryterium miejsca siedziby lub zarządu zagranicznej spółki jest, w niektórych przypadkach, samodzielnym kryterium decydującym o uznaniu takiej spółki za **zagraniczną spółkę kontrolowaną**. Dotyczy to sytuacji, gdy zagraniczna spółka:

1. posiada siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Listę tych krajów i terytoriów zawiera [rozporządzenie](#) Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 494) oraz [rozporządzenie](#) Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 493). W rozporządzeniach tych wymienia się 37 takie kraje i terytoria, w tym m.in. Gibraltar, Hongkong, Kajmany, Księstwo Liechtensteinu.
2. posiada siedzibę lub zarząd w państwie niewymienionym w w/w rozporządzeniach, z którym ani Polska, ani Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych (umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, umowy o wymianie informacji w sprawach podatkowych).

#### **Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

#### **Wykaz umów o wymianie informacji w sprawach podatkowych**

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o CIT oraz art. 30f ust.32 pkt 1 i 2 ustawy o PIT*

W przypadku zagranicznej spółki posiadającej siedzibę lub zarząd w państwie innym, niż wymienione w pkt 1 i 2 (tj. co do zasady, w państwie z którym Polska lub Unia Europejska zawarła umowę międzynarodową stanowiącą podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, w szczególności umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania lub umowę o wymianie informacji w sprawach podatkowych) za **zagraniczną spółkę kontrolowaną** zostanie uznana zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:

- w spółce tej polski podatnik 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.

Przy ocenie spełnienia warunku posiadania 25% udziału w kapitale (prawach głosu etc.) zagranicznej spółki bierze się pod uwagę łączny udział w jej kapitale (prawach głosu

etc.) posiadany przez podatnika, jego małżonka oraz krewnych podatnika do drugiego stopnia (syn, córka, ojciec, matka, brat, siostra, dziadek, babcia, wnuk, wnuczka).

Obliczając wysokość posiadanego przez polskiego podatnika udziału pośredniego w zagranicznej spółce stosuje się zasadę, zgodnie z którą, jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale (prawach głosu etc.) drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale (prawach głosu etc.) innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale (prawach głosu etc.) tego innego podmiotu w tej samej wysokości. Jeżeli z kolei wartości te są różne, to za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się niższą z tych wartości. Sposób określenia wysokości udziału pośredniego posiadanego przez podatnika w kapitale (prawach głosu etc.) innego podmiotu ilustruje **Przykład 1**.

- co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych przez nią w roku podatkowym, pochodzi z tzw. „pasywnych” źródeł przychodów, to jest: z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, z przychodów uzyskiwanych ze zbycia udziałów lub akcji spółek, z wierzytelności, z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, z przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, oraz ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych<sup>6</sup>

**Uwaga!**

Opodatkowaniu podlegają wszystkie dochody zagranicznej spółki kontrolowanej, a nie tylko dochody (przychody) pasywne (wymienione wyżej).

- co najmniej jeden z wyżej wymienionych rodzajów przychodów, w państwie siedziby (zarządu) zagranicznej spółki:
  - podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej o co najmniej 25% od obowiązującej w Polsce ogólnej stawki podatku, określonej w art. 19 ust. 1 ustawy o CIT, i wynoszącej 19% uzyskanego dochodu tj. według stawki podatku wynoszącej 14,25% lub niższej.
  - zwolnieniu bądź wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie. Warunku tego nie bierze się jednak pod uwagę w sytuacji, kiedy dane przychody zagranicznej spółki podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie jej siedziby lub zarządu 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.).

**Ważne!**

Sposób ustalenia statusu zagranicznej spółki kontrolowanej (z siedzibą lub zarządem w tzw. raju podatkowym, państwie bezumownym lub państwie z którym została zawarta umowa pozwalająca na wymianę informacji podatkowych) wpływa m.in. na sposób ustalania udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki. Udział ten z kolei stanowi miernik decydujący o tym, jaka część dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej podlega przypisaniu polskiemu podatnikowi. Zob. wyjaśnienia zawarte w pkt V – VIII.

<sup>6</sup> Instrumenty finansowe wymienione w art. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi

Oceny statusu danej zagranicznej spółki jako „zagranicznej spółki kontrolowanej” pod kątem spełnienia w/w trzech kryteriów należy dokonywać przez pryzmat pojedynczego podatnika. Ta sama zagraniczna spółka będąca dla jednego podatnika (z uwagi na posiadanie w niej „kwalifikowanego” udziału w kapitale etc.) „zagraniczną spółką kontrolowaną”, nie będzie miała takiego statusu dla innego polskiego podatnika (posiadającego w niej udział w kapitale etc. niższy niż 25%).

#### **Przykład 1**

*Spółka A posiada w kapitale Spółki X udział wynoszący 10%. Niezależnie od tego Spółka A posiada udział w kapitale spółki B wynoszący 40% zaś Spółka B udział w kapitale Spółki X wynoszący 24%. Powyższa sytuacja oznacza, że Spółka A posiada „bezpośrednio lub pośrednio” w Spółce X udział wynoszący 34% (10% udział bezpośrednio + 24% udział pośredni).*

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 3 pkt 3 i ust. 15 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 3 pkt 3 ust. 4 i ust. 17 ustawy o PIT*

#### ***IV. Jakie obowiązki ciążą na polskim podatniku posiadającym zagraniczną spółkę kontrolowaną?***

Podatnik posiadający (kwalifikowany) udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązany będzie do:

- prowadzenia rejestru zagranicznych spółek kontrolowanych,
- prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej służącej ustaleniu dochodu z tej spółki, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku
- uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m ustawy o CIT albo art. 22a–22o ustawy o PIT
- złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej
- zapłaty podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej

Obowiązek zaewidencjonowania zdarzeń gospodarczych zaistniałych w zagranicznej spółce kontrolowanej, mających wpływ na określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy aktualizuje się po zakończeniu roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej. Zdarzenia te powinny być wykazane w ewidencji nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, o którym mowa w art. 24a ust. 6 (art. 30f ust. 7)<sup>7</sup>. Zeznania to podatnicy są obowiązani złożyć do urzędu skarbowego do końca dziewiątego miesiąca od zakończenia tego roku podatkowego. W tym samym terminie podatnicy są zobowiązani wpłacić podatek należny od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej.

<sup>7</sup> Którym jest, zależnie od okoliczności, rok podatkowy zagranicznej spółki kontrolowanej lub rok podatkowy polskiego podatnika



Wzór zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej został określony:

- a) w odniesieniu do osób fizycznych - w [rozporządzeniu](#) Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie określenia wzoru zeznania o wysokości dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązującego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. poz. 1879)
- b) w odniesieniu do podatników CIT – w [rozporządzeniu](#) Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2014 r. w sprawie określenia wzoru zeznania o wysokości dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązującego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. poz. 1878)

Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązany jest do złożenia odrębnych zeznań o dochodach osiągniętych z każdej z tych spółek.

### **Ważne!**

W/w rejestr oraz ewidencje podatnik - na żądanie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej – będzie obowiązany udostępnić tym organom, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej na ich podstawie nie będzie możliwe wówczas dochód tej spółki podlegać będzie oszacowaniu przez te organy, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (rodzaju transakcji), z której dochód taki został osiągnięty. Do określenia dochodu w drodze oszacowania zastosowanie znajdować będą przepisy Ordynacji podatkowej.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 13 i 14 i art. 27 ust. 2a ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 15 i 16 i 45 ust. 1aa ustawy o PIT*

### ***V. Czy dochody każdej zagranicznej spółki kontrolowanej podlegają będą w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym?***

Zgodnie z przyjętym w ustawie rozwiązaniem nie wszystkie zagraniczne spółki kontrolowane podlegają będą w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W tym zakresie przewidziane zostały trzy wyjątki.

Po pierwsze, opodatkowaniu nie będą podlegały dochody zagranicznej spółki kontrolowanej, której **przychody w danym roku podatkowym nie przekroczą kwoty odpowiadającej 250 000 euro**, przeliczonej na walutę polską po średnim kursie ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu poprzedniego roku podatkowego. Wyłączenie to ma charakter generalny tzn. jest niezależne od miejsca siedziby lub zarządu zagranicznej spółki kontrolowanej.

Polski podatnik posiadający w zagranicznej spółce kontrolowanej, której przychody nie przekroczyły kwoty 250 000 euro: (kwalifikowany) udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku, poza brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych przez taką spółkę, nie będzie również zobowiązany do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego przez nią dochodu. Taki podatnik będzie jednak zobowiązany do:

- uwzględniania tej spółki w prowadzonym przez podatnika rejestrze zagranicznych spółek kontrolowanych,

- prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych służącej określeniu dochodu uzyskanego przez tą zagraniczną spółkę kontrolowaną.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 17 pkt 1 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 19 pkt 1 ustawy o PIT*

Ponadto nie będą podlegały temu opodatkowaniu dochody zagranicznej spółki kontrolowanej będącej rezydentem podatkowym (innego niż Polska) państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego pod warunkiem, że spółka taka w państwie tym prowadzi „**rzeczywistą działalność gospodarczą**”. Przy ocenie, czy dana spółka prowadzi „rzeczywistą działalność gospodarczą” bierze się pod uwagę w szczególności to, czy:

- 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,
- zagraniczna spółka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych,
- istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę spółkę lokalem, personelem lub wyposażeniem,
- 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 samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

W sytuacji, gdy zagraniczna spółka kontrolowana będąca rezydentem podatkowym w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą, wówczas polski podatnik posiadający w takiej spółce: (kwalifikowany) udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku, poza brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych przez taką spółkę, nie będzie zobowiązany do:

- uwzględniania tej spółki w prowadzonym przez podatnika rejestrze kontrolowanych spółek zagranicznych,
- prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych służącej określeniu dochodu uzyskanego przez tą zagraniczną spółkę kontrolowaną
- złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 16 i 18 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 18 i 20 ustawy o PIT*

Opodatkowaniu nie będą podlegały również dochody zagranicznej spółki kontrolowanej, będącej rezydentem podatkowym w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej w tym państwie rzeczywistą działalność gospodarczą, jeżeli jej **dochód nie przekracza 10% przychodów** osiągniętych z tytułu prowadzenia tej działalności w tym państwie.



Wyjątek ten stosuje się, o ile na mocy zawartej przez Polskę lub Unię Europejską umowy międzynarodowej istnieje podstawa prawna do uzyskania informacji podatkowych od organów podatkowych państwa, w którym zagraniczna spółka kontrolowana posiada siedzibę lub zarząd.

Polski podatnik posiadający w takiej spółce: (kwalifikowany) udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku, poza brakiem obowiązku zapłaty podatku od dochodów osiągniętych przez taką spółkę, nie będzie również zobowiązany do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego przez nią dochodu. Taki podatnik będzie jednak zobowiązany do:

- uwzględniania tej spółki w prowadzonym przez podatnika rejestrze zagranicznych spółek kontrolowanych,
- prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych służącej określeniu dochodu uzyskanego przez tą zagraniczną spółkę kontrolowaną.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 17 pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 19 pkt 2 ustawy o PIT*

#### ***VI. Jak ustalić podstawę opodatkowania, od której polski podatnik posiadający w zagranicznej spółce kontrolowanej udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku zobowiązany jest uiścić podatek?***

Podstawę opodatkowania stanowi dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym podatnik posiadał (kwalifikowany) udział w zagranicznej spółce kontrolowanej w takiej części, jaka odpowiada posiadanym przez podatnika udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:

- dywidendy otrzymanej przez podatnika od zagranicznej spółki kontrolowanej;
- z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej.

Kwoty z ww. tytułów nieodliczone w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.

Bez względu na źródło uzyskiwanych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną przychodów (odsetki, dywidendy, działalność produkcyjna, należności licencyjne, sprzedaż określonych aktywów) dochodem zagranicznej spółki kontrolowanej jest osiągnięta przez taką spółkę w jej roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad sumą kosztów ich uzyskania. Wysokość uzyskanych przez zagraniczną spółkę kontrolowaną przychodów oraz poniesionych kosztów ustala się zgodnie z przepisami ustawy o PIT albo ustawy o CIT. Wspomnianą zaś nadwyżkę przychodów nad kosztami ustala się na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej.

Tak określony dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o ewentualne straty, jakie spółka ta mogła ponieść w poprzednich latach podatkowych.

#### **Ważne!**

Sposób określenia roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej określają, co do zasady, przepisy kraju, w którym ma ona siedzibę. Jeżeli jednak zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, to wówczas przyjmuje się, iż rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy polskiego podatnika zobowiązanego do zapłaty podatku dochodowego od uzyskanych przez tę spółkę dochodów.

Zarówno dochód, o którym mowa wyżej, jak również podstawę opodatkowania i podatek od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej ustala się odrębnie w odniesieniu do każdej zagranicznej spółki kontrolowanej posiadanej przez podatnika. Zasada ta odnosi się również do kwot podlegających odliczeniu od dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej. Oznacza to, że odliczeniu od dochodu z danej zagranicznej spółki kontrolowanej podlegają wyłącznie dywidendy otrzymane przez podatnika od tej konkretnej spółki, jak również kwoty otrzymane ze zbycia udziału w tej konkretnej spółce.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 4 – 6 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 5-7 ustawy o PIT*

### ***VII. Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli spółka ta posiada siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową?***

W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową tj. w kraju lub na terytorium wymienionym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (lub analogicznym rozporządzeniem wydanym na gruncie ustawy o PIT), dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w jej zyskach przyjmuje się, że polskiemu podatnikowi albo łącznie temu podatnikowi i innym polskim podatnikom podatku dochodowego przysługiwały przez cały rok podatkowy tej spółki wszystkie prawa do uczestnictwa w jej zyskach. Jeżeli w takiej zagranicznej spółce kontrolowanej udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku posiada więcej niż jeden polski podatnik, to wówczas – w przypadku braku przeciwnego dowodu - przyjmuje się, że udziały tych podatników, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki są równe. Powyższe zasady oznaczają, iż domniemanie, że polski podatnik lub polski podatnik wspólnie z innymi polskimi podatnikami posiada w takiej spółce przez cały jej rok podatkowy 100% udziałów w zysku nie podlega obaleniu.

Z uwagi na fakt, iż za zagraniczną spółkę kontrolowaną uważa się każdą zagraniczną spółkę mającą siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w której polski rezydent posiada udział w kapitale (prawie głosu etc.), do spółki takiej nie znajduje zastosowania kryterium dotyczące posiadania w niej przez polskiego podatnika udziału w kapitale (prawach głosu etc.) w określonej wysokości (25%). Tym samym stosowanie opisaną wyżej reguły przypisania wspólnikom takiej spółki równych udziałów w jej zysku w żaden sposób nie rzutuje na jej status (nawet gdy w wyniku zastosowania tej reguły każdemu ze wspólników zostanie przypisany udział w zysku niższy niż 25%).

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 8 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 9 ustawy o PIT*

### ***VIII. Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej, jeżeli spółka ta posiada siedzibę lub zarząd w niebędącym tzw. rajem podatkowym państwie, z którym ani Polska ani Unia Europejska nie zawarły umowy stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych?***

W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej mającej siedzibę lub zarząd w państwie niewymienionym w rozporządzeniu określającym kraje stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, z którym jednak ani Polska ani Unia Europejska nie zawarły umowy, stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych stosuje się zasady podobne do tych, jakie dotyczą określenia udziału polskiego podatnika (polskich podatników) w zysku spółki mającej siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Oznacza to, że również w przypadku takiej spółki przyjmuje się domniemanie posiadania przez polskiego podatnika (polskich podatników) 100% praw do uczestnictwa w zysku takiej spółki przez cały jej rok podatkowy. W odróżnieniu jednak od spółki mającej siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w tym punkcie, podatnik może obalić to domniemanie poprzez wykazanie, iż faktyczne przysługujący mu udział związany z prawem do uczestnictwa w zysku kontrolowanej spółki zagranicznej lub okres jego posiadania jest inny. W takiej sytuacji, w celu przypisania podatnikowi części dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się wartości wykazane przez podatnika.

Ponadto dochód omawianej zagranicznej spółki kontrolowanej nie będzie podlegał w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym, jeżeli polski podatnik posiadający w niej udział w kapitale (prawach głosu etc.) wykaże, że nie jest spełniony co najmniej jeden z niżej wymienionych warunków:

- w spółce tej polski podatnik 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
- co najmniej 50% przychodów tej spółki osiągniętych przez nią w roku podatkowym, pochodzi z tzw. „pasywnych źródeł przychodów, to jest z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, z przychodów uzyskiwanych ze zbycia udziałów lub akcji spółek, z wierzytelności, z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek, poręczeń i gwarancji, z przychodów z praw autorskich, praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw, oraz ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych
- co najmniej jeden z wyżej wymienionych rodzajów przychodów, w państwie siedziby (zarządu) zagranicznej spółki:
  - podlega opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego niższej o co najmniej 25% od obowiązującej w Polsce ogólnej stawki podatku, określonej w art. 19 ust. 1 ustawy o CIT<sup>8</sup>, i wynoszącej 19% uzyskanego dochodu tj. według stawki podatku wynoszącej 14,25% lub niższej
  - zwolnieniu bądź wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym w tym państwie. Warunku tego nie bierze się jednak pod uwagę w sytuacji, kiedy dane przychody zagranicznej spółki podlegają zwolnieniu od opodatkowania w państwie jej siedziby lub zarządu 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.).

---

<sup>8</sup> Odniesienie do stawki CIT dotyczy również spółek zagranicznych, których udziałowcami są polscy rezydenci będący osobami fizycznymi

### **Ważne!**

Wykazanie przez podatnika, że którykolwiek z w/w warunków nie jest spełniony, i tym samym, iż dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega w Polsce opodatkowaniu podatkiem dochodowym, nie zwalnia podatnika z obowiązku prowadzenia rejestrów i ewidencji wskazanych w przepisach o CFC (zob. pkt IV).

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 9 i 10 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 10 i 11 ustawy o PIT*

### ***IX. Jak ustalić udział podatnika w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wymienione w pkt VII lub VIII?***

W przypadku zagranicznej spółki kontrolowanej innej niż wskazana w pkt VII i VIII (tj. co do zasady, posiadającej siedzibę lub zarząd w państwie, z którym Polska lub Unia Europejska posiada umowę międzynarodową, stanowiącą podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych) nie stosuje się domniemań dotyczących ilości posiadanych udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zysku takiej spółki oraz okresu ich posiadania.

W celu ustalenia części dochodu omawianej zagranicznej spółki kontrolowanej przypisywanej polskiemu podatnikowi przyjmuje się rzeczywisty okres posiadania przez podatnika udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zysku takiej spółki, jak i rzeczywistą wysokość tego udziału. Wysokość tego udziału pomniejsza się ponadto o udział związany z prawem do uczestnictwa w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej przysługujący, przez ten sam okres, „jednostce zależnej” podatnika spełniającej określone w ustawie warunki.

Zgodnie z definicją zawartą w przepisach o CFC „jednostką zależną” jest:

- a) podmiot, o którym jest mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o CIT, czyli polski podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, w którym inny polski podatnik (podatku CIT lub podatku PIT) 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,
- b) zagraniczna spółka (zob. pkt II), w której dany polski 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, a jednocześnie spółka ta nie spełnia warunków określonych w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b i c ustawy o CIT (art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b i c ustawy o PIT), tj.:
  - „kwalifikowane” przychody pasywne stanowią mniej niż 50% ogółu jej przychodów
  - osiągnane przez nią „kwalifikowane” przychody pasywne, w państwie jej siedziby (zarządu), podlegają opodatkowaniu według stawki podatku dochodowego wyższej niż 14,25% bądź podlegają zwolnieniu w zakresie wynikającym z dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r.

Celem rozwiązania przewidującego pomniejszenie przysługującego podatnikowi udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach danej zagranicznej spółki kontrolowanej o udział przypadający w tej spółce jego jednostce zależnej jest wyeliminowanie kaskadowego opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej, które może mieć miejsce w przypadku, gdy jednostka zależna również położona jest w państwie stosujących reżim

opodatkowania CFC (w tym w Polsce). W takiej sytuacji bowiem zarówno „podatnik”, jak i jego „jednostka zależna” (będąca również podatnikiem, w przypadku gdy, jest to polski rezydent podatkowy) posiadać będą „bezpośredni lub pośredni” (ewentualnie tylko „pośredni”) udział w tej zagranicznej spółce kontrolowanej.

Zgodnie z przepisami o CFC pomniejszenie udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej o udział przysługujący jego jednostce zależnej jest możliwe, o ile spełnione są łącznie następujące warunki:

- jednostka zależna posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej spółce kontrolowanej
- 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 (w tym polskich)
- jednostka zależna jest polskim podatnikiem podatku dochodowego albo jest podatnikiem podatku dochodowego w państwie, w przypadku którego istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego tego państwa.

Oczywiście pomniejszenie posiadanego przez podatnika udziału w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej o udział jego „jednostki zależnej” może mieć miejsce tylko wówczas, gdy podatnik udział w kontrolowanej spółce zagranicznej posiada w sposób pośredni. W sytuacji posiadania przez podatnika udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zysku zagranicznej spółki kontrolowanej wyłącznie bezpośrednio, prawo do udziału w zysku wynikające z tego udziału będzie jednocześnie podstawą do określenia udziału tego podatnika w dochodzie zagranicznej spółki kontrolowanej.

#### **Ważne!**

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. Zasadę ta stosuje się również do sytuacji opisanej w pkt. VIII.

*Podstawa prawna: art. 24a ust. 4, 7 i 11 ustawy o CIT oraz art. 30f ust. 5, 8 i 12 ustawy o PIT*

#### **X. Jak wyliczyć należny podatek dochodowy od dochodów z zagranicznej spółki kontrolowanej?**

Stawka podatku od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej wynosi 19% podstawy opodatkowania.

#### **Pamiętaj!**

Zeznanie od wysokości dochodów osiągniętych z działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną należy złożyć do końca dziewiątego miesiąca od zakończenia roku podatkowego tej spółki (albo, w określonych sytuacjach, roku podatkowego podatnika). W tym samym terminie należy wpłacić podatek należny od tych dochodów. Jeżeli podatnik posiada udziały w zysku więcej niż jednej zagranicznej spółki kontrolowanej zobowiązany jest złożyć odrębne zeznania o dochodach każdej z tych spółek.

Od tak wyliczonego podatku dochodowego odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną spółkę kontrolowaną za ten sam okres (za rok podatkowy spółki), w takiej proporcji, w jakiej pozostaje przypadający na podatnika<sup>9</sup> dochód zagranicznej spółki kontrolowanej do całkowitego dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej<sup>10</sup>. Kwotę podatku zapłaconego przez zagraniczną spółkę kontrolowaną w obcym państwie przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku.

Odliczenie takie nie będzie jednak możliwe w sytuacji, w której brak będzie podstawy prawnej w postaci umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska do uzyskania przez polskie organy podatkowe informacji podatkowych od organu podatkowego państwa rezydencji podatkowej zagranicznej spółki.

Sposób obliczenia podatku dochodowego należnego od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej i sposób dokonywania odliczeń od tego dochodu i odliczeń od podatku dochodowego obrazuje **Przykład 2**

### **Przykład 2**

*Zagraniczna spółka kontrolowana, w której polski podatnik podatku dochodowego od osób prawnych posiada 30% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, uzyskała w roku podatkowym trwającym od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2015 r. dochód w określonej zgodnie z przepisami art. 24a ust. 6 ustawy o CIT wysokości 6.540.000 zł. Od uzyskanego w tym roku podatkowym dochodu, w kraju swojej rezydencji podatkowej, zagraniczna spółka kontrolowana zapłaciła podatek w kwocie odpowiadającej 584.800 zł. Spółka ta nie wypłaciła podatnikowi dywidendy za ten rok.*

*Określając podatek należny od tej spółki podatnik określa część dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej odpowiadającą procentowo udziałowi podatnika w prawach do jej zysku ( $6.540.000 \text{ zł} \times 30\% = 1.962.000$ ). Od tak ustalonej podstawy opodatkowania tej spółki podatnik określa kwotę podatku ( $1.962.000 \times 19\% = 372.780 \text{ zł}$ ). Następnie pomniejsza go o podatek dochodowy zapłacony zagranicą przez tę spółkę od dochodu uzyskanego za ten okres (rok podatkowy), w części jakiej „zagraniczny podatek” przypada proporcjonalnie na udział podatnika w zyskach tej spółki tj. o 175.440 zł ( $584.800 \text{ zł.} \times 30\%$ ). Kwota tak wyliczonego podatku wynosi zatem 197.340 zł ( $372.780 \text{ zł} - 175.440 \text{ zł}$ ). Podatek ten podatnik zobowiązany będzie wpłacić na rachunek urzędu skarbowego w terminie do końca września 2016 r. (art. 27 ust. 2a ustawy o CIT, art. ).*

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 24a ust. 4 ustawy o CIT i art. 30f ust. 5 ustawy o PIT

<sup>10</sup> Ustalonego zgodnie z art. 24a ust. 6 ustawy o CIT i art. 30f ust. 7 ustawy o PIT