



Tworzenie skutecznych regulacji dotyczących zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) przedstawia zestaw rozwiązań (a nie standardy minimalne), które mają stanowić fundament potencjalnego ustawodawstwa dotyczącego zagranicznych podmiotów kontrolowanych (CFC), jeśli państwa członkowskie OECD zdecydują się na jego wdrożenie.

Rekomendacje mają charakter w mniejszym stopniu nakazowy, niż środki przyjęte w ramach pozostałych działań BEPS; tym niemniej, należy uznać je za szeroko zakrojone.

Celem rekomendacji jest zapewnienie elastyczności we wdrażaniu nowych lub aktualizacji regulacji dotyczących CFC, które mają umożliwić poszczególnym krajom realizowanie własnej polityki, niezależnie od tego, czy przyjmują lokalny, czy też globalny system opodatkowania; przy zachowaniu zbalansowanej konkurencyjności gospodarczej.

Podstawowe elementy CFC

Rekomendacja końcowa skupia się na sześciu fundamentalnych elementach, które OECD uznaje za niezbędne w ustawodawstwie krajowym, dotyczącym CFC.

1. Definicja CFC

OECD zaleca, aby definicja CFC obejmowała podmioty: osoby prawne, podmioty nie posiadające osobowości prawnej, jak spółki osobowe, zakłady zagraniczne, jeśli ich dochód nie został ujęty w podlegających opodatkowaniu dochodach spółki macierzystej. Podejście to może wymagać uzupełnienia w postaci zasad postępowania w stosunku do rozbieżności hybrydowych, aby wyeliminować możliwość obchodzenia przepisów dotyczących CFC w wyniku różnic w systemach opodatkowania różnych jurysdykcji.

Należy rozważyć również znaczenie pojęcia kontroli. Kontrola może mieć charakter prawny, gospodarczy, księgowy lub faktyczny bądź stanowić ich połączenie. Można także bazować na progu 50% udziałów, z uwzględnieniem szczególnych zasad, obejmujących udziałowców mniejszościowych działających wspólnie, udziały podmiotów powiązanych oraz zasady kontroli pośredniej.

2. Zwolnienia CFC i wymagania w zakresie progów

Wzięto pod uwagę trzy rodzaje zwolnień CFC – są to:

- Próg minimalnego zysku
- Zwolnienie wg stawki podatkowej
- Zwolnienie, które ma zastosowanie w przypadku, gdy nie istnieje motywacja lub cel unikania opodatkowania.

OECD wskazuje, że próg zysku minimalnego może mieć zastosowanie do podejścia zorientowanego na podmiot lub na dochód. Jednakże, zaleca się, aby przyjęciu takiego progu towarzyszyła zasada zakazu rozproszenia, aby zapobiec rozłożeniu dochodów CFC na więcej niż jeden podmiot w celu uzyskania zwolnienia.

Raport wskazuje, że istnieją różne sposoby określania, czy CFC zapłaciła niską stawkę podatku, włącznie ze szczegółową analizą porównawczą lub tworzeniem czarnych bądź białych list państw na podstawie standardowych stawek podatkowych. Przykłady różnych progów, mających zastosowanie do definiowania niskiej stawki podatkowej, mieszczą się w zakresie od mniej niż trzech piątych kwoty podatku krajowego, podlegającej uiszczeniu w obszarze jurysdykcji spółki macierzystej, do poniżej 75%. Analiza porównawcza stawek podatkowych może zamiast tego bazować na analizie podmiotów lub dochodów. Można ją przeprowadzić w odniesieniu do nominalnej stawki podatkowej w obszarze jurysdykcji CFC (lub do efektywnej stawki podatkowej, mającej zastosowanie do CFC) lub do stawki podatkowej, obejmującej określone elementy dochodu.

Pojawiają się głosy, że zwolnienie bazujące na zamiarze podatnika, nie będzie stanowiło skutecznego środka odstraszającego, może natomiast zwiększyć obciążenia związane z zachowaniem zgodności z przepisami, jeśli konieczne będzie podjęcie uzgodnień z góry z krajowymi organami podatkowymi. Zwolnienie tego rodzaju nie jest rozpatrywane bardziej szczegółowo, aczkolwiek nie zostało całkowicie wykluczone.

3. Definicja dochodu CFC

Raport prezentuje katalog otwarty podejść do definiowania dochodu CFC. Uwzględnia on określone typy dochodów, objęte szczególnym ryzykiem BEPS, takie jak: dochód holdingów, niektóre dochody finansowe, dochody z fakturowania sprzedaży, dochody z własności intelektualnej, dochody ze sprzedaży dóbr i usług cyfrowych, dochód z ubezpieczenia i dochody zależnych zakładów ubezpieczeń. Raport skupia się również na przychodach uzyskiwanych na transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Przyjęte reguły mogą obejmować szczególne zasady dla faktycznej działalności gospodarczej lub działalności zasadniczej CFC. Szczególne zasady mogą bazować na testach cen transferowych, aczkolwiek przy przyjęciu bardziej automatycznego podejścia do analizy nadmiernych zysków, ukierunkowanej na standardową zyskowość działalności gospodarczej podmiotu lub zysków zrealizowanych na danej transakcji. Zyski kapitałowe podlegają natomiast, jak się wydaje, wyłączeniu.

4. Zasady obliczania dochodu

Kolejna główna rekomendacja stanowi, że obliczanie dochodu CFC powinno bazować na zasadach kraju macierzystego, co będzie zgodne z celami BEPS. Jednakże, są także wymienione rozwiązania alternatywne w sposobie obliczania dochodu CFC na podstawie powszechnie stosowanych standardów takich jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), pod warunkiem, że nie stwarzają one dodatkowych możliwości unikania opodatkowania. Dodatkowo, wyrównywanie strat CFC powinno być ograniczone do innych dochodów tego samego CFC lub CFC działających na tym samym terytorium. Sugeruje się również wprowadzenie ograniczeń przywozu w sytuacji, gdy podmiot zagraniczny ma straty, powstałe przed sklasyfikowaniem go jako CFC.

5. Zasady podziału dochodów

Proponuje się, aby proces podziału zysków był powiązany z progiem kontroli, jakkolwiek poszczególne kraje mogą określać zróżnicowane progi podziału zysków oraz kontroli w zależności od realizowanej polityki. Kwota dochodów, przypadająca na każdego z udziałowców lub na każdą z osób sprawujących kontrolę w okresie księgowym, powinna bazować na procentowym udziale własności oraz wpływów.

Jednakże, poszczególne kraje powinny móc swobodnie decydować, w jakich wypadkach dochód CFC powinien być uwzględniany w dochodach podatnika i w jaki sposób należy go traktować, aby zapewnić zgodność regulacji CFC do obowiązujących w kraju przepisów podatkowych. Stawka opodatkowania dochodów CFC powinna być podstawową stawką stosowaną w obszarze jurysdykcji spółki macierzystej.

6. Zasady zapobiegające lub eliminujące podwójne opodatkowanie

OECD uznaje, że zastosowanie zasad CFC nie powinno prowadzić do podwójnego opodatkowania tych samych dochodów. Poniższa tabela przedstawia podsumowanie rekomendacji OECD w tym zakresie:

Występowanie podwójnego opodatkowania	Zalecenia OECD w zakresie podwójnego opodatkowania
Podzielony zysk CFC jest już przedmiotem opodatkowania za granicą	Zaliczenie już opłaconych zagranicznych podatków na poczet należnego opodatkowania
Zasady CFC obowiązujące w więcej niż jednym obszarze jurysdykcji mają zastosowanie do tych samych dochodów CFC	Faktycznie opłacone podatki zagraniczne powinny obejmować wszystkie podatki opłacone przez CFC, nie objęte zwolnieniem z innego tytułu, włącznie z podatkiem u źródła Zaliczenie podatków zagranicznych na poczet należnego opodatkowania podlega ograniczeniu do kwoty podatku, która stanowiłaby należność od tego samego dochodu w kraju macierzystym. Ma to zastosowanie także do podatku CFC naliczonego od podmiotów pośredniczących.
CFC faktycznie przydziela dywidendy z zysku przypisanego udziałowcom i podlegającego opodatkowaniu CFC lub w przypadku sprzedaży udziałów w CFC przez jednego z udziałowców	Dywidendy powinny być zwolnione z podatku Zbycie udziałów w CFC nie powinno podlegać pod zyski kapitałowe Jednakże szczegółowe zasady traktowania takich dywidend lub zysków należy pozostawić poszczególnym krajom, tak, aby przyjęte zwolnienia były zgodne z krajowym ustawodawstwem podatkowym.

Kluczowe terminy

Oczekujemy, że większość krajów wprowadzi zasady krajowe w odpowiedzi na BEPS od dnia 1 stycznia 2017 r. Grupy mogą rozważać restrukturyzację niektórych rodzajów działalności, w tym finansowania wewnątrzgrupowego oraz funkcjonowania zależnych zakładów ubezpieczeń, aby zapewnić sobie zgodność z nowymi przepisami.

Co dalej?

Jednym z kluczowych celów propozycji jest skuteczne eliminowanie unikania opodatkowania przy jednoczesnym ograniczeniu obciążeń administracyjnych. Nie jest jasne, w jaki sposób zostanie to osiągnięte w praktyce, zważywszy, że wprowadzenie nowych przepisów dotyczących CFC zawsze istotnie zwiększa obciążenie, prowadząc w niektórych przypadkach do konieczności przeprowadzenia kosztownej i czasochłonnej restrukturyzacji.

Zakres zwolnień proponowany przez OECD wydaje się dość ograniczony w porównaniu z obecnie istniejącym ustawodawstwem dotyczącym CFC w wielu krajach. Wprowadzone zasady mają umożliwić wychwycenie transakcji, w wyniku których dochodzi do sztucznego wyprowadzenia zysków z kraju macierzystego. Wskazuje to, że rekomendacje OECD mogą nie spełnić swego głównego celu, jakim jest utrzymanie konkurencyjności biznesowej.

Kontakt

Dariusz Bednarski

Biegły rewident, Partner Zarządzający

T +48 61 625 1314

M +48 601 728 683

E dariusz.bednarski@pl.gt.com



© 2015 Grant Thornton International Ltd. Wszelkie prawa zastrzeżone.

'Grant Thornton' odnosi się do marki, pod którą firmy członkowskie Grant Thornton świadczą usługi atestacyjne, doradztwa podatkowego oraz ogólnego na rzecz swoich Klientów i/lub odnosi się do jednej lub więcej firm członkowskich, stosownie do kontekstu.

Grant Thornton International Ltd (GTIL) oraz firmy członkowskie nie działają w ramach globalnego programu partnerskiego. GTIL oraz każda z firm członkowskich to odrębne podmioty prawne. Usługi są świadczone przez firmy członkowskie. GTIL nie świadczy usług na rzecz klientów. GTIL i firmy członkowskie nie pełnią roli swoich wzajemnych przedstawicieli, żadna z nich nie zaciąga zobowiązań w imieniu pozostałych ani nie ponosi odpowiedzialności za ich działania ani zaniedbania.

grantthornton.global