

Tax Alert

Wrzesień 2024 r. | www.skslegal.pl

Implementacja Dyrektywy wprowadzającej globalny podatek minimalny

W kwietniu 2024 r. Rządowe Centrum Legislacji opublikowało od dawna wyczekiwany projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych. Niniejszy akt prawny stanowi implementację do polskiego porządku prawnego Dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 15 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii. Z kolei wspomniana Dyrektywa jest realizacją przyjętych w ramach projektu BEPS 2.0 Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) rozwiązań dotyczących wprowadzenia globalnego podatku minimalnego (Pillar 2).

Zamysłem twórców tej koncepcji jest szeroko pojęta walka z agresywnym planowaniem podatkowym, przeciwdziałanie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku. Wypracowana i zaakceptowana przez ponad 140 państw świata konstrukcja z pewnością spowoduje niemałe zamieszanie w zakresie obowiązków podatkowych i sprawozdawczych największych podmiotów; tym samym zasadne wydaje się, aby każdy z potencjalnych adresatów wprowadzanych rozwiązań przeanalizował ich skutki pod kątem własnej działalności.

Podstawowym celem wprowadzanych regulacji jest objęcie największych podmiotów obowiązkiem weryfikacji, czy podlegają one minimalnemu efektywnemu opodatkowaniu (15%) w każdym państwie (jurysdykcji), w którym prowadzą działalność. Tym samym w przypadku niespełnienia tego wymogu w danej jurysdykcji, obowiązany podmiot zostanie objęty podatkiem wyrównawczym.

Kwestie związane z implementacją oraz polskim podatkiem od spółek

Dyrektywa 2022/2523 zobowiązała kraje członkowskie UE do wprowadzenia stosownych regulacji do 31 grudnia 2023 r.; tymczasem polski projekt przewiduje wejście w życie niniejszych przepisów z dniem 1 stycznia 2025 r. Co istotne, konstrukcja globalnego podatku minimalnego obowiązuje już w ponad dwudziestu krajach Europy (także niebędących członkami UE).

Warto także wspomnieć, że w Polsce pojawiały się stwierdzenia sugerujące, że częścią Pillar 2 może być na

rodzimy gruncie wprowadzony w ostatnich latach podatek minimalny ujęty w art. 24ca ustawy o CIT (zwany także podatkiem od spółek). Nie jest to jednak prawda, ponieważ podatek ten nie dotyka wielkich korporacji, lecz mniejszych podmiotów wykazujących niższą marżowość. Tym samym należy jednoznacznie rozdzielić polski minimalny CIT (art. 24ca) od globalnego podatku minimalnego wchodzącego w Polsce w życie najprawdopodobniej od 1 stycznia 2025 r. w ramach osobnej ustawy.

Jakiego typu podmiotów dotyczą przepisy Pillar 2?

Zgodnie z założeniami, globalny podatek minimalny ma obejmować zakresem swojego oddziaływania złożone międzynarodowe podmioty mające możliwość transferowania zysków pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami w celu optymalizacji obciążeń podatkowych.

Tym samym, w nawiązaniu do art. 4 ust. 1 projektowanej ustawy, jej przepisy będą miały zastosowanie do jednostek składowych grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, jeżeli za co najmniej dwa z czterech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających rok podatkowy osiągnęły minimalny przychód grupowy, który wynosi 750 mln euro (wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy).

Ponadto ustawodawca wskazał grupy podmiotów, do których przepisy ustawy nie będą miały zastosowania; katalog obejmuje (oprócz bardziej oczywistych kategorii, takich jak jednostki rządowe i organizacje międzynarodowe) m.in. fundusze inwestycyjne będące jednostkami dominującymi najwyższego szczebla oraz jednostki inwestujące w nieruchomości, jeżeli są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla w rozumieniu ustawy.

Zasada działania

Zgodnie z projektem ustawy, konstrukcja globalnego podatku minimalnego składa się z trzech rodzajów opodatkowania:

- globalny podatek wyrównawczy** (na podstawie którego jednostka dominująca grupy powinna zapłacić podatek wyrównawczy od swoich nisko opodatkowanych jednostek zależnych w innych jurysdykcjach);

2. **krajowy podatek wyrównawczy** (na podstawie którego prawo do poboru podatku wyrównawczego pozostaje w jurysdykcji, w której siedzibę mają nisko opodatkowane jednostki składowe danej grupy kapitałowej);
3. **podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków** (mający zastosowanie w sytuacji, gdy jednostka dominująca ma siedzibę w jurysdykcji, w której nie obowiązują regulacje o globalnym podatku wyrównawczym i tym samym nie jest możliwy jego pobór).

Zastosowanie wymienionych powyżej podatków opiera się na mechanizmie kaskadowym – na tej podstawie jeżeli w kraju, w którym znajduje się jednostka składowa grupy, obowiązują przepisy dotyczące opodatkowania krajowym podatkiem wyrównawczym – ewentualny podatek zostanie pobrany przez lokalny organ podatkowy, a nie organ w kraju jednostki dominującej. Tym samym, w obliczu upowszechniania się w kolejnych jurysdykcjach systemu globalnego podatku minimalnego, w interesie poszczególnych krajów leży wprowadzenie przedmiotowych regulacji.

Bezpieczne przystanie

Uwzględniając szczególnie szeroki zakres wprowadzanych względem podatników obowiązków sprawozdawczych i prawnopodatkowych, projekt ustawy, podążając za normami wyrażonymi w Dyrektywie 2022/2523, przewiduje zastosowanie kilku rodzajów tzw. bezpiecznych przystani, czyli konstrukcji umożliwiających tymczasowe uproszczenie procedur związanych z Pillar 2, po spełnieniu określonych zestawów warunków. Zgodnie z projektowanymi przepisami wyróżnia się następujące tzw. bezpieczne przystanie:

1. **wyłączenie *de minimis*** przewidujące możliwość zastosowania zwolnienia z obowiązku obliczenia globalnego lub krajowego podatku wyrównawczego w przypadku nieprzekroczenia określonego pułapu dochodu grupy spółek;
2. **bezpieczna przystań dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego** przewidująca możliwość zastosowania zwolnienia z obliczenia globalnego podatku minimalnego w odniesieniu do jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której podlegają opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym;
3. **bezpieczna przystań dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności** umożliwiająca zastosowanie uproszczeń w zakresie kalkulacji na potrzeby opodatkowania podatkami wyrównawczymi;
4. **bezpieczne przystanie możliwe do zastosowania w początkowym okresie działalności grupy** przewidujące zwolnienie z obowiązku kalkulacji globalnego i krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków w okresie pierwszych 5 lat działalności jednostki lub grupy.

Podsumowując

Projekt ustawy przewiduje przeprowadzenie swoistej rewolucji prawnopodatkowej i sprawozdawczej wobec największych grup kapitałowych. Ustawodawca, realizując założenia Dyrektywy, nakłada na tego typu podmioty szerokie spektrum nowych obowiązków; sama zaś konstrukcja przepisów nie ułatwia podatnikom życia. Projekt ustawy, w momencie tworzenia niniejszego tekstu, obejmuje aż 157 stron, na których poza 48 definicjami legalnymi o złożonej strukturze, prawodawca zawarł szereg norm nakładających nowe obowiązki w zakresie kalkulacji, np. efektywnej stawki podatkowej, sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, kwalifikowanego dochodu (straty), jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty), kwalifikowanego dochodu nisko oprocentowanej jednostki składowej etc.

W obliczu projektowanych przepisów, których wejście w życie planowane jest na 1 stycznia 2025 r., zasadne wydaje się przeanalizowanie przez grupy kapitałowe własnej sytuacji prawnopodatkowej w kontekście ewentualności znalezienia się w spektrum oddziaływania ustawy. Ponadto, w przypadku podlegania obowiązkowi z zakresu Pillar 2, konieczna będzie także analiza pod kątem możliwości zastosowania tzw. bezpiecznych przystani.

We wszystkich kwestiach związanych z wprowadzaniem do polskiego porządku prawnego przepisów Pillar 2 – np. kalkulacjami, oceną ryzyka, wdrożeniem czy stosowaniem bezpiecznych przystani - zespół SK&S pozostaje do Państwa dyspozycji.



Zapraszamy do kontaktu!

Sławomir Łuczak

Partner, radca prawny

☎ +48 604 562 256

✉ slawomir.luczak@skslegal.pl



Marcin Knura

Prawnik

☎ +48 788 251 409

✉ marcin.knura@skslegal.pl