

Pillar II – projekt polskich przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym



Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania zobowiązała wszystkie kraje członkowskie Unii Europejskiej do wdrożenia wewnętrznych regulacji dotyczących opodatkowania wyrównawczego dla międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych.

Przepisy znajdą zastosowanie, gdy:

- skonsolidowane przychody grupy w dwóch z czterech poprzednich lat podatkowych wyniosły co najmniej **750 mln euro**;
- efektywna stawka podatkowa skalkulowana w poszczególnych jurysdykcjach, w których działają jednostki zależne z grupy będzie niższa niż **15%**

Spełnienie powyższych kryteriów spowoduje nałożenie obowiązku uiszczenia dodatkowej kwoty podatku na spółkę dominującą lub poszczególne nisko opodatkowane jednostki zależne.

25 kwietnia 2024 r. opublikowano projekt ustawy implementującej regulacje unijne do polskiego porządku prawnego. Polskie regulacje obejmują swoim zakresem:

- globalny podatek wyrównawczy (IIR);
- podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR);
- krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT);

Co warto wiedzieć o tych trzech reżimach podatkowych i kogo będą one dotyczyć?

Globalny podatek wyrównawczy

Na gruncie polskiej ustawy będzie to podatek należny od jednostek dominujących zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Podatnikiem będzie co do zasady jednostka dominująca najwyższego szczebla (tzw. UPE), sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy. W reżimie globalnego podatku minimalnego UPE będzie odpowiedzialna w głównej mierze za:

- i) weryfikację, czy dana grupa jest objęta regulacjami ustawy;
- ii) sprawdzenie, czy efektywna stawka podatkowa w jurysdykcjach, w których działają podmioty zależne z grupy jest niższa od minimalnej stawki podatkowej 15%;
- iii) dopłatę podatku wyrównawczego w odniesieniu do nisko opodatkowanej jednostki składowej.

Tak skalkulowany podatek wyrównawczy zasili budżet państwa, w którym jednostka dominująca posiada swoją siedzibę.

Podatek wyrównawczy, który obowiązuje w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska i wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania, któremu podlegają jednostki dominujące zlokalizowane w innym państwie zgodnie z przepisami państwa swojej lokalizacji jest nazywany w ramach ustawy kwalifikowanym globalnym podatkiem wyrównawczym.

Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków

Jest to mechanizm rezerwowy, który znajdzie zastosowanie gdy jednostka dominująca z grupy nie wdroży zasad GloBE lub będzie podmiotem objętym wyłączeniem. Zgodnie z projektem ustawy, obowiązek rozliczenia podatku przejdzie wówczas na jednostkę składową grupy międzynarodowej zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Podatek UTPR w pierwszym kroku będzie liczony zbiorczo dla wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych danej grupy międzynarodowej a następnie alokowany do danego państwa i podmiotów z grupy mających w nim siedzibę. Tym samym, przy spełnieniu powyższych warunków, na polskiej spółce zależnej może ciążyć obowiązek obliczenia zarówno:

- całkowitego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (całkowitego podatku UTPR) w odniesieniu do wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, oraz
- udziału dla Rzeczypospolitej Polskiej, tj. określonej procentowo części podatku UTPR przydzielonego Polsce w oparciu o kryteria liczby pracowników i wartości aktywów w kraju.

”

W sytuacji gdy zrealizują się przesłanki do zastosowania mechanizmu UTPR, polskie (ale również zagraniczne) jednostki składowe mogą stanąć przed wyzwaniem zebrania i analizy szeregu danych, służących skalkulowaniu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.”

W sytuacji gdy zrealizują się przesłanki do zastosowania mechanizmu UTPR, polskie (ale również zagraniczne) jednostki składowe mogą stanąć przed wyzwaniem zebrania i analizy szeregu danych, służących skalkulowaniu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Proces ten niewątpliwie będzie wymagał koordynacji, zaangażowania i współdziałania wielu podmiotów z grupy na poziomie międzynarodowym.

Krajowy podatek wyrównawczy

Polska skorzystała z możliwości wprowadzenia **lokalnego podatku** w stosunku do nisko opodatkowanych krajowych spółek zależnych. Opcja

”

Krajowy podatek wyrównawczy jest dodatkową formą opodatkowania grup kapitałowych, który jednak po spełnieniu określonych warunków będzie mógł podlegać odliczeniu lub wręcz niwelować konieczność opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym [...].”

ta umożliwi polskim organom podatkowym pobranie podatku wyrównawczego od polskich spółek zależnych należących do międzynarodowej grupy. W konsekwencji, jednostki składowe grup międzynarodowych zlokalizowanych w Polsce, jak również jednostki składowe grup krajowych, będą zobowiązane do wykonania tzw. testu efektywnej stawki podatkowej oraz do zapłaty krajowego podatku wyrównawczego w Polsce (o ile efektywna stawka podatkowa dla Rzeczypospolitej Polskiej wyniesie poniżej 15%, a dana jednostka składowa osiągnie kwalifikowany dochód).

Zgodnie z przewidywaniami Ministerstwa Finansów podatnikami zobowiązanymi do zastosowania testu efektywnej stawki podatkowej będzie kilka tysięcy jednostek

(przede wszystkim polskich jednostek składowych grup międzynarodowych, z reguły z jednostką dominującą najwyższego szczebla zlokalizowaną w innym państwie), podczas gdy globalny podatek wyrównawczy będzie dotyczył jedynie kilkudziesięciu grup międzynarodowych z polską jednostką dominującą najwyższego szczebla.

Analogiczny podatek nałożony lokalnie w innym państwie niż Polska ustawa określa mianem kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego.

Krajowy podatek wyrównawczy jest dodatkową formą opodatkowania grup kapitałowych, który jednak po spełnieniu określonych warunków będzie mógł podlegać odliczeniu lub wręcz niwelować konieczność opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym, o czym niżej.

Wyłączenia, korekty oraz bezpieczne przystanie

Projekt polskich przepisów dotyczących Pillar 2 przewiduje szereg sytuacji, w których dany podmiot, grupa kapitałowa bądź jurysdykcja podatkowa może zastosować mechanizmy wyłączające lub ograniczające zastosowanie opodatkowania wyrównawczego. Można tu wymienić (jedynie przykładowo):

- **wyłączenie de minimis** - wyłączenie z obowiązku obliczania globalnego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego, jeżeli w danym państwie nie są przekroczone określone progi kwotowe w odniesieniu do przychodu i dochodu jednostek składowych, tj. średni trzyletni kwalifikowany przychód jest mniejszy niż 10 mln euro bądź średni trzyletni kwalifikowany dochód wynosi mniej niż 1 mln euro;
- **5-letnia bezpieczna przystań** - brak opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym jednostek dominujących najwyższego szczebla zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, znajdujących się w początkowym okresie swojej działalności. Zwolnienie przysługuje w przypadku, gdy grupa prowadzi działalność w nie więcej niż sześciu państwach oraz nie przekracza określonego progu wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych;
- **QDMTT safe harbour** - w szerokim sensie, z perspektywy Polski bezpieczna przystań obejmie:
 - krajowy podatek wyrównawczy (płatność tego podatku w Polsce będzie wyłączała, pod pewnymi warunkami, obowiązek rozliczenia podatku wyrównawczego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w państwie swojej lokalizacji, innym niż Rzeczpospolita Polska);
 - kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (płatność tego podatku w innym państwie będzie wyłączała, pod pewnymi warunkami, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego przez polską jednostkę dominującą w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w tym innym państwie).
- **QDMTT credit:**
 - krajowy podatek wyrównawczy, zgodnie z ogólnymi zasadami GloBE, będzie mógł być odejmowany od podatku wyrównawczego należnego w innym państwie uczestniczącym w Systemie GloBE; pomniejszenie to będzie możliwe pod warunkiem, że polskie przepisy zostaną – z perspektywy innego państwa – uznane za kwalifikowane w ramach OECD, tj. zgodne i spójne z zasadami GloBE;

- o jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana w Polsce będzie mogła zastosować pomniejszenie o kwalifikowany krajowy zagraniczny podatek wyrównawczy w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w innym państwie.

Obowiązki administracyjne i sprawozdawcze

Z wprowadzeniem Systemu GloBE będą wiązać się daleko idące obowiązki administracyjne i sprawozdawcze, zarówno po stronie grup międzynarodowych oraz grup krajowych nim objętych, jak również po stronie organów podatkowych poszczególnych państw, w których takie grupy działają. Głównym wyzwaniem, z jakim mierzyć się będą grupy objęte tym systemem, będzie zgromadzenie danych niezbędnych do wyliczenia poszczególnych kategorii podatkowych funkcjonujących w ramach Modelowych Zasad OECD. Następnie, dane te muszą zostać dostarczone w odpowiednim terminie administracji podatkowej. Służyć będzie temu specjalna deklaracja informacyjna (GloBE Information Return – GIR).

Kiedy przepisy wejdą w życie?

Planowany termin wejścia w życie projektowanej ustawy to 1 stycznia 2025 r.

Ustawodawca przewidział jednak możliwość dobrowolnego stosowania regulacji ustawy już od 1 stycznia 2024. Aby skorzystać z możliwości opodatkowania podatkiem wyrównawczym dochodów uzyskanych jeszcze w roku 2024 grupa, w okresie od dnia 1 marca 2026 r. do dnia 30 maja 2026 r., będzie mogła złożyć oświadczenie, w formie aktu notarialnego, o wyborze stosowania przepisów ustawy w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r.

Podsumowanie

Globalne minimalne opodatkowanie stanowić będzie istotne wyzwanie dla grup kapitałowych ze względu na szeroki zakres danych i informacji do zgromadzenia i przeanalizowania (w podziale na poszczególne spółki/zakłady i kraje), a także złożone zasady ustalania efektywnej stawki podatkowej, z uwzględnieniem wielu szczególnych regulacji m.in. w zakresie reorganizacji, zakładów i joint venture.

Kluczowe jest zatem odpowiednie przygotowanie się do wejścia przepisów zarówno z perspektywy merytorycznej, jak i organizacyjnej.

Finalna płatność tego podatku lub określenie, że nie jest on należny będzie bowiem skutkiem dłuższego procesu, polegającego m.in. na:

- ustaleniu czy grupa jest objęta zakresem podmiotowym ustawy;
- identyfikacji wszystkich jurysdykcji, w których grupa działa;
- ustaleniu czy grupa może skorzystać z katalogu wyłączeń;
- wyliczeniu jurysdykcyjnego kwalifikowalnego dochodu oraz skorygowanych podatków kwalifikowanych;
- podjęciu wielu decyzji o możliwych wyborach (*elections*) i korektach,
- wyliczeniu substratu majątkowo osobowego

i wielu innych, które powinny zostać prawidłowo zidentyfikowane i skalkulowane indywidualnie lub w odniesieniu do całej grupy.

Dane kontaktowe: Zespół Pillar 2



Katarzyna Klimkiewicz-Deplano

Managing Partner

Tax Adviser

E: kklimkiewicz@nexiaadvicero.eu



Ewelina Zaręba-Siedlecka

Tax Manager

E: ezareba@nexiaadvicero.eu



Paulina Wojtal

Tax Consultant

E: pwojtal@nexiaadvicero.eu

Audit. Tax. Advisory.

Nexia Advicero is a member of the "Nexia International" network (Nexia).

Nexia is a leading, global network of independent accounting and consulting firms.

When you choose a Nexia firm, you get a more responsive, more personal, partner-led service, across the world. Nexia is a highly active network that drives quality and facilitates collaboration to enable its member firms to provide effective local and global solutions. Nexia member firms deliver a partner-led service to clients which ensures continuity, expertise and a deep understanding of the client's business. They are characterised by people who have an entrepreneurial spirit and who can relate closely to the SME and owner-managed businesses.

Nexia firms are focused on supporting local businesses as they grow and through the Nexia network, they can also help their clients confidently venture into new international markets.

Nexia International Limited, a company registered in the Isle of Man which operates the Nexia International network, does not deliver services in its own name or otherwise. Nexia International Limited and the member firms of the Nexia International network (including those members which trade under a name which includes the word NEXIA) are not part of a worldwide partnership. Nexia International Limited does not accept any responsibility for the commission of any act, or omission to act by, or the liabilities of, any of its members. Each member firm within the Nexia International network is a separate legal entity.

The trade marks NEXIA INTERNATIONAL, NEXIA and the NEXIA logo are owned by Nexia International Limited and used under licence.

References to Nexia or Nexia International are to Nexia International Limited or to the "Nexia International" network of firms, as the context may dictate.

For more information, visit www.nexia.com.