

Projekt ustawy o globalnym podatku minimalnym (Pillar Two) opublikowany

Globalny minimalny podatek dochodowy

Jest to rozwiązanie, w którym największe przedsiębiorstwa międzynarodowe będą każdego roku podlegały sprawdzeniu, czy spełniają wymóg minimalnego efektywnego poziomu opodatkowania podatkiem dochodowym na poziomie 15% (tzw. efektywna stawka podatku). Jeśli efektywny poziom opodatkowania dochodu dla danej grupy międzynarodowej, w określonej jurysdykcji, będzie wynosił poniżej 15%, na taką grupę zostanie nałożony odpowiedni podatek wyrównawczy (ang. top-up tax).

Adresatami Pillar Two są podmioty należące do grup kapitałowych, których skonsolidowane przychody globalne przekraczają 750 mln EUR rocznie w co najmniej dwóch z ostatnich czterech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających analizowany rok podatkowy.

Zgodnie dyrektywą Rady UE 2022/2523 przedmiotowymi regulacjami objęte są nie tylko międzynarodowe grupy kapitałowe, ale także duże grupy krajowe - czyli takie, których wszystkie jednostki składowe mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

Zgodnie z ww. dyrektywą, globalny podatek minimalny ma zostać oparty o trzy rodzaje podatku wyrównawczego:

1. globalny podatek wyrównawczy (IIR),
2. krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT),
3. podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR).

Polski ustawodawca w projekcie ustawy zdecydował się wdrożyć wszystkie trzy rodzaje podatku wyrównawczego. Poniżej przedstawione zostaną ogólne założenia poszczególnych rodzajów podatków wyrównawczych w oparciu o opublikowany projekt.

W tym miejscu należy dodać, że z uwagi na wprowadzenie krajowego podatku wyrównawczego, globalnego podatku wyrównawczego nie oblicza się w przypadku grupy krajowej. Tym samym jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy krajowej nie oblicza globalnego podatku wyrównawczego od jednostek tej grupy, jako że jednostki te podlegają opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym.

W dniu 25 kwietnia 2024 r. pojawił się długo wyczekiwany projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, mającej wdrożyć do polskiego porządku prawnego Dyrektywę Rady UE z dnia 14 grudnia 2022 r. (2022/2523) w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w UE w ramach tzw. Filaru II (Pillar Two).



Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków

Globalny podatek wyrównawczy

Zgodnie z projektem, podstawową zasadą opodatkowania podatkiem minimalnym ma być zasada włączenia dochodu do opodatkowania - Zasada IIR (ang. income inclusion rule). Zgodnie z Zasadą IIR jednostki dominujące najwyższego szczebla zapłacą podatek wyrównawczy od swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w innych państwach. Jednostki dominujące będące podatnikiem w myśl Zasady IIR będą odprowadzać podatek wobec własnych administracji podatkowych.

W projekcie ustawy w art. 12 - 15 szczegółowo uregulowano poszczególne etapy obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Proces ten jest wieloetapowy i wymaga ustalenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego dla danego państwa, jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego przypadającego na nisko opodatkowaną jednostkę składową oraz udziałowego globalnego podatku wyrównawczego na podstawie udziału procentowego danej jednostki dominującej.

Krajowy podatek wyrównawczy

Jak można było się spodziewać, ustawodawca skorzystał z możliwości wprowadzenia krajowego podatku wyrównawczego (QDMTT, ang. qualified domestic minimum top-up tax). Podatek ten pobierany będzie przez polską administrację podatkową od jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Polski. Podatnikami krajowego podatku wyrównawczego będą więc nisko opodatkowane jednostki grupy międzynarodowej lub grupy kapitałowej zlokalizowane na terytorium Polski, a udział jednostki dominującej będzie w tym przypadku nieistotny. Istotą wprowadzenia tej regulacji jest fakt, że jednostki dominujące grup międzynarodowych zlokalizowane są często w innych państwach, co uniemożliwiłoby pobranie podatku przez polskie organy podatkowe. Krajowy podatek wyrównawczy będzie mógł być odejmowany od kwalifikowanego zagranicznego podatku wyrównawczego pobieranego według zasady IIR przez administrację podatkową w państwie lokalizacji jednostki dominującej pod warunkiem, że polskie przepisy zostaną z perspektywy tego państwa uznane za kwalifikowane w ramach OECD.

Ostatnim mechanizmem opodatkowania będzie podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków - Zasada UTPR (ang. under-taxed profit rule), która będzie „mechanizmem rezerwowym” dla Zasady IIR. Podatnikiem podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków będzie jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Polski. Jeżeli na terenie Polski będzie zlokalizowanych kilka jednostek składowych takiej grupy międzynarodowej, każdy z nich będzie podatnikiem podatku UTPR. Podatek ten będzie aktualizował się, gdy opodatkowanie według Zasady IIR nie będzie prowadziło do opodatkowania podatkiem wyrównawczym wszystkich jednostek dominujących. Będą to przypadki, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla:

- będzie zlokalizowana w innym państwie, które nie stosuje Zasady IIR albo
- będzie zlokalizowana w innym państwie, które jest państwem o niskim poziomie opodatkowania, a jednostka ta nie podlega Zasadzie IIR lub
- będzie jednostką wyłączonej.

Podatek ten będzie wyliczany dwuetapowo. Najpierw konieczne będzie ustalenie całkowitego podatku UTPR od wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych danej grupy międzynarodowej, a następnie wyliczenie udziału tego podatku dla Polski w oparciu o liczbę pracowników i wartość aktywów danych jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Polski.

Pozostałe regulacje

W kolejnych działach uregulowano kwestie dotyczące sposobu obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) dla jednostek składowych (co może mieć istotne znaczenie z perspektywy rachunkowej), skorygowane podatki kwalifikowane podlegające uwzględnieniu w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej oraz zasady i warunki obliczania substratu majątkowo-osobowego.

Istotą wyliczenia substratu majątkowo-osobowego jest ustalenie nadwyżki zysku w celu skalkulowania jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. Nadwyżka zysku to różnica pomiędzy jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym. W uproszczeniu takim substratem majątkowo-osobowym będą suma kwot z tytułu płac oraz z tytułu rzeczowych aktywów trwałych dla każdej jednostki składowej. W przypadku gdy substrat majątkowo-osobowy przekroczy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto za rok podatkowy, nie wystąpi nadwyżka zysku co spowoduje brak obowiązku obliczenia globalnego podatku wyrównawczego za ten rok.

Odniesienia wymaga również, że w ramach projektu przewidziano wprowadzenie dla podatników szczególnych instrumentów zabezpieczających dotyczących omawianej tematyki. Są to opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która będzie stanowić interpretację przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego oraz opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego w kontekście klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Tym samym wyłączone zostało możliwość wydania interpretacji ogólnej oraz opinii zabezpieczającej dotyczących przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym w ramach „zwykłego” postępowania.

Oплата za wydanie opinii zabezpieczającej ma wynosić 100 tys. zł, natomiast w przypadku interpretacji planowana wysokość opłaty wstępnej to 25 tys. zł, a opłaty głównej do 75 tys. zł.



Jak możemy pomóc?

Pomimo, że ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., to mając na uwadze szeroki zakres omawianej regulacji, już teraz należy podjąć odpowiednie przygotowania w celu przystosowania systemu organizacyjnego w danej jednostce do odpowiedniego gromadzenia, weryfikowania i raportowania danych objętych zakresem globalnego podatku minimalnego. Podatnicy mogą również skorzystać z opodatkowania globalnym podatkiem minimalnym z mocą wsteczną z dniem 1 stycznia 2024 r. Taka możliwość spowodowana jest najpewniej faktem, że większość krajów UE dokonała już implementacji Dyrektywy 2022/2523 i stosuje Zasadę IIR dla roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2023 r. Wybór opodatkowania wstecz umożliwi odprowadzenie krajowego podatku wyrównawczego w Polsce przez jednostki składowe zlokalizowane na terenie naszego kraju.

Należy również podkreślić, że omawiany powyżej globalny podatek minimalny jest odmienną instytucją niż „polski” podatek minimalny uregulowany w art. 24ca ustawy o CIT. Na ten moment nie wiadomo jakie będą dalsze losy naszej krajowej regulacji - czy ustawodawca dokona nowelizacji tych przepisów czy pozostawi je w dotychczasowym kształcie.

W związku z ukazaniem się projektu konkretnych regulacji dot. Pillar II, BDO może zaproponować Państwu wsparcie w zakresie:

- weryfikacji potencjalnego podlegania danej jednostki opodatkowaniu globalnym podatkiem wyrównawczym,
- doradztwa w zakresie weryfikacji i gromadzeniu danych objętych zakresem podatku wyrównawczego oraz obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie,
- sporządzenia kalkulacji (symulacji) hipotetycznego podatku wyrównawczego na podstawie historycznych lub projektowanych danych finansowych,
- BDO dzielić się będzie z Państwem na bieżącą wiedzą w zakresie globalnego podatku wyrównawczego oraz informacjami nt. zmian wprowadzanych do komentowanego projektu ustawy.



RAFAL KRYSA
Starszy Menadżer w Dziale
Doradztwa Podatkowego
tel.: +48 22 543 16 00
Rafal.Krysa@bdo.pl



DANUTA KLUSKA
Konsultant w Dziale
Doradztwa Podatkowego
tel.: +48 22 543 16 00
Danuta.Kluska@bdo.pl



Niniejszy materiał
nie stanowi
wyczerpującej
informacji podatkowej,
ani nie stanowi
opinii podatkowej.
Przed podjęciem
jakichkolwiek decyzji
prosimy o zasięgnięcie
szczegółowej porady
podatkowej.

BDO to międzynarodowa sieć niezależnych firm audytorsko – doradczych, których współpraca koordynowana jest z centralnego biura w Brukseli. Początki BDO sięgają 1963 roku. W Polsce BDO działa od 1991 roku. Mamy 5 biur, w: Warszawie, Krakowie, Poznaniu, Wrocławiu, Katowicach.

BDO od lat doceniane jest w prestiżowych Rankingach dotyczących działalności m.in. Działów: Audytu oraz Doradztwa Podatkowego.

Ostatnie wyróżnienia dla firmy dotyczą Rankingów:

Firm i Doradców Podatkowych Dziennika Gazety Prawnej za 2022 rok:

- I miejsce Najlepsza Firma Doradztwa Podatkowego w kategorii firm średnich

Rzeczpospolitej i Parkietu za 2022 rok:

- Najbardziej Aktywna Firma na Giełdzie (IV miejsce)

- Najlepsza Firma Audytorska (V miejsce)

- Najlepsza Firma badająca spółki giełdowe (VI miejsce)

BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, ul. Postępu 12, 02–676 Warszawa;
tel.: +48 22 543 16 00, fax: +48 22 543 16 01, e-mail: office@bdo.pl

BDO