****

|  |
| --- |
| **Projekt Stanowiska RP**  *przygotowany w związku z art. 7 ustawy z dnia 8 października 2010 r.*  *o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej (Dz. U. Nr 213, poz. 1395)* |

|  |  |
| --- | --- |
| **Dotyczy** | Wniosek dotyczący Dyrektywy Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii |

|  |  |
| --- | --- |
| **Data przekazania Polsce dokumentu przez instytucje UE** | 9 lutego 2022 r. |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Sygnatura dokumentu** | Komisja Europejska | COM(2021)823 |
| Numer międzyinstytucjonalny | 2021/0433(CNS) |

|  |  |
| --- | --- |
| **Procedura decyzyjna** | Specjalna procedura ustawodawcza – konsultacja z PE |

|  |  |
| --- | --- |
| **Tryb głosowania w Radzie UE** | Jednomyślność |

|  |  |
| --- | --- |
| Instytucja wiodąca | Ministerstwo Finansów |

|  |  |
| --- | --- |
| **Instytucje współpracujące** |  |

|  |  |
| --- | --- |
| **Data przyjęcia**  **przez KSE** | 23 lutego 2022 r. |

##### Cel projektu aktu prawnego

Zaproponowany przez Komisję Europejską (KE) projekt dyrektywy Rady w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania grup wielonarodowych w Unii COM(2021)823 (dalej jako: Dyrektywa), której dotyczy wniosek **ma na celu wdrożenie globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania („zasad GloBE”)**, tj. głównej części tzw. Filaru II OECD.

Filar II stanowi obok Filaru I jeden z dwóch elementów globalnej reformy podatkowej opracowywanej na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej jako: OECD), w ramach *Projektu do spraw przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku* (tzw. BEPS 2.0). Wynikiem porozumienia w tym zakresie blisko 140 państw, zrzeszonych w ramach *Inclusive Framework on BEPS*[[1]](#footnote-1) (dalej jako: *Inclusive Framework)*,jest wydane 8 października 2021 roku *Oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania pozwalającego sprostać wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki[[2]](#footnote-2)* (dalej jako: Oświadczenie), które przedstawia założenia reformy wraz z planem jej implementacji.

Filar I OECD zakłada:

* częściowe przeniesienie praw do opodatkowania do jurysdykcji, w których następuje konsumpcja dóbr i usług.

Filar I odnosi się jedynie do największych i najbardziej dochodowych grup międzynarodowych, w tym spółek cyfrowych. Projektowane przepisy międzynarodowe mają odzwierciedlać nowe modele biznesowe, w tym zdolność przedsiębiorstw do prowadzenia działalności gospodarczej bez konieczności fizycznej obecności na danym rynku.

Filar II OECD składa się z:

* zasad GloBE, które wprowadzają minimalny globalny poziom efektywnego opodatkowania dużych przedsiębiorstw międzynarodowych (tzw. globalny minimalny podatek) oraz
* mechanizmu STTR, czyli traktatowej zasady dodatkowego prawa do opodatkowania (w Dyrektywie zwanej zasadą opodatkowania szczególnych płatności traktatowych), pozwalającej jurysdykcjom źródła na nakładanie dodatkowego opodatkowania na niektóre płatności dokonywane przez podmioty powiązane.

**Dyrektywa służy wprowadzeniu wyłącznie zasad GloBE.** Ze względu na swój charakter, mechanizm STTR zostanie wprowadzony w dwustronnych konwencjach podatkowych.

Wdrożenie zasad GloBE następuje w formie dyrektywy, która **w opinii KE ma zapewnić ich zgodność z zasadami** swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług oraz z zasadą pomocniczości i proporcjonalności, prowadząc do:

* poszanowania zasady niedyskryminacji, poprzez objęcie zasadami GloBE dużych grup krajowych;
* jednolitego wprowadzenia zasad modelowych OECD w UE i braku rozbieżności w funkcjonowaniu zasad GloBE, które mają wymiar transgraniczny;
* pewności prawnej dla podatników będących członkami grup międzynarodowych;
* wspólnego minimalnego poziomu ochrony i uniknięcia zakłóceń na rynku wewnętrznym.

Stąd, z uwagi na jednolity rynek i ścisłą integrację unijnej gospodarki zdaniem KE kluczowym jest, aby zasady GloBE zostały wdrożone w sposób skoordynowany, spójny i konsekwentny we wszystkich państwach członkowskich.

**Zdaniem KE, zgodność zasad GloBE z prawem Unii, w szczególności z zasadami swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług, nie byłaby możliwa do osiągnięcia inaczej niż z wykorzystaniem narzędzia jakim jest dyrektywa.**

Zgodnie z założeniami KE, Dyrektywa ma ściśle odzwierciedlać globalne porozumienie OECD w odniesieniu do zasad GloBE, po dostosowaniu przepisów w sposób zapewniający zgodność z prawem UE.

Zasady GloBE zakładają wprowadzenie globalnego minimalnego poziomu efektywnego opodatkowania. Ma to ograniczyć m.in.:

* nadmierną konkurencję podatkową pomiędzy jurysdykcjami (rywalizację pomiędzy państwami o jak najniższe stawki podatkowe – ang. *race to the bottom*) oraz
* agresywną optymalizację podatkową polegającą na lokowaniu dochodu przez grupy międzynarodowe w krajach o najniższym opodatkowaniu (rajach podatkowych)

- poprzez zapewnienie, że największe przedsiębiorstwa międzynarodowe będą podlegały każdego roku sprawdzeniu, czy spełniają wymóg **minimalnego efektywnego poziomu opodatkowania: 15%.**

Globalny minimalny podatek ma zostać oparty o dwie zasady, które mają zostać wprowadzone do krajowych przepisów podatkowych:

1. zasadę włączenia dochodu do opodatkowania (dalej jako: IIR) oraz
2. zasadę niedostatecznie opodatkowanych płatności (dalej jako: UTPR).

Efektem stosowania wyżej wymienionych zasad będzie nałożenie na przedsiębiorstwa międzynarodowe podatku wyrównawczego (ang. *top-up tax*).

IIR ma zostać rozszerzone w Dyrektywie na duże grupy krajowe, czyli grupy jednostek operujące na terenie wyłącznie jednego państwa członkowskiego.

Państwa, które przystąpiły do Oświadczenia, uzgodniły Modelowe Zasady OECD dla GloBE, które OECD opublikowała w dniu 20 grudnia 2021 r[[3]](#footnote-3). Zgodnie ze szczegółowym planem implementacji zawartym w Oświadczeniu, krajowe przepisy wykonawcze wprowadzające zasady GloBE powinny wejść w życie i być stosowane od dnia 1 stycznia 2023 r. Na forum OECD trwają prace nad treścią przepisów traktatowych wprowadzających zasadę STTR.

Oba Filary globalnego porozumienia są zgodne z wizją KE dotyczącą ram opodatkowania działalności gospodarczej na XXI wiek[[4]](#footnote-4). KE w komunikacie z 18 maja 2021 r. podkreśliła swoje zaangażowanie w dostosowanie ram podatkowych do realiów gospodarki cyfrowej[[5]](#footnote-5). W konkluzjach Rady z dnia 27 listopada 2020 r. Rada potwierdziła nieustające poparcie dla prac prowadzonych w ramach projektu BEPS 2.0[[6]](#footnote-6).

##### Dokumenty powiązane

**Dokumenty UE:**

1. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U. L 193 z 19.7.2016, s. 1.
2. KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY z 15 lipca 2020 r. - Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą - COM(2020) 312 final.
3. KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY z 22 lipca 2020 r. - w sprawie dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych w UE i poza jej granicami -  
   COM(2020) 313 final.
4. Oświadczenie członków Rady Europejskiej - SN 18/21.
5. KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO I KOMITETU REGIONÓW z 9 marca2021 r. - Cyfrowy kompas na 2030 r.: europejska droga w cyfrowej dekadzie - COM(2021) 118 final.
6. KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY z 18 maja 2021 r. - Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku - COM(2021) 251 final.

**Dokumenty OECD:**

1. “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint” – 14 October 2020.
2. “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint” – 14 October 2020.
3. “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021”.
4. “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”.
5. “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment” – 12 October 2020.
6. “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)” – 20 December 2021.

##### Stanowisko RP

**Rząd RP nie poprze proponowanej Dyrektywy jeśli nie zostanie zrealizowany podstawowy cel  
negocjacyjny Polski.**

**Warunkiem akceptacji projektu przez Rząd RP jest dostosowanie kalendarza prac nad Dyrektywą (wdrażającą część Filaru II) do tempa prac międzynarodowych nad Filarem I.** Unia Europejska nie powinna procedować nad zmianami podatkowymi szybciej niż społeczność międzynarodowa pracująca na forum OECD.

**Polska nie powinna poprzeć na forum UE Dyrektywy nakładającej na polskie przedsiębiorstwa obciążenia podatkowe ani ograniczającej jej suwerenność podatkową bez gwarancji, że opodatkowane w ramach Filaru I zostaną największe korporacje międzynarodowe, w tym giganci cyfrowi.** Rząd RP zawsze stał na stanowisku, że warunkiem kompromisu jest rozpatrywanie Filaru I i Filaru II jako pakietu.

W ocenie Polski, zależnie zarówno od tempa prac OECD nad konwencją międzynarodową wprowadzającą Filar I jak i zależnie od momentu jej ratyfikacji przez jurysdykcje Inclusive Framework, **należy odsunąć w czasie wejście w życie Filaru II**. Można to osiągnąć na forum UE m.in. dwiema metodami:

**Pierwsza polega na prawnym uzależnieniu wejścia w życie Dyrektywy od osiągnięcia tzw. masy krytycznej w ramach Filaru I.** Wprowadzony powinien zostać do projektu przepis warunkujący wejście w życie Dyrektywy od ratyfikacji konwencji międzynarodowej wdrażającej Filar I przez wystarczającą liczbę państw trzecich (masa krytyczna). Ta metoda jest podejściem cechującym się dużą pewnością prawną, ale jej wdrożenie może spotkać się z oporem państw członkowskich, szczególnie jurysdykcji silnie wspierających Filar II, tj. Francji, Niemiec i Włoch.

**Metoda druga polega na osiągnięciu politycznego porozumienia, że UE nie będzie procedować przedmiotowej dyrektywy (etap wcześniejszy niż wejście w życie Dyrektywy) co najmniej do momentu wyjaśnienia pojęcia tzw. masy krytycznej w Filarze I.** Zatem metoda druga, chociaż mniej pewna, wydaje się łatwiejsza do zrealizowania, ponieważ nie uzależnia wejścia w życie dyrektywy od warunku wskazanego w pierwszej metodzie.

Jednocześnie Rząd RP nie wyklucza dążenia do osiągnięcia celu w postaci powiązania obu filarów za pomocą innych niż wskazane wyżej metody.

**Polska ma poważne wątpliwości w zakresie dopuszczalności stosowania IIR przez państwa członkowskie, na zasadach Dyrektywy, poniżej wskazanego w projekcie progu 750 mln euro.** Zdaniem Rządu RP dopuszczalne jest stosowanie IIR do podmiotów o przychodach poniżej wskazanego progu. Jednakże, takie przepisy krajowe nie będą traktowane jako wynikające z Dyrektywy i ich konstrukcja będzie musiała brać pod uwagę, w szczególny sposób wynikający z orzecznictwa TSUE, swobody fundamentalne UE, w szczególności swobody przedsiębiorczości i świadczenia usług. Rząd RP będzie dążył do uwzględnienia tego stwierdzenia w motywach dyrektywy.

**Polska ma wątpliwości w zakresie stosowania IIR do podmiotów kwalifikowanych mających rezydencję podatkową w jurysdykcji ostatecznej jednostki dominującej (UPE).** Zdaniem Rządu RP, IIR powinno być stosowane do wszystkich podmiotów kwalifikowanych w danej grupie przedsiębiorstw wielonarodowych, bez względu na państwo członkowskie rezydencji, tj. IRR powinno mieć jednoczesne zastosowanie do krajowych jak i zagranicznych podmiotów zależnych. Tylko powszechne stosowanie IIR będzie przeciwdziałać dyskryminacji i umożliwi pełną realizację zasad swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług. Obecny projekt w klarowny sposób nie reguluje tej kwestii. Rząd RP będzie dążył do jasnego wskazania w Dyrektywie zasad stosowania IIR.

**Polska ma poważne wątpliwości w zakresie stosowania IIR do dużych grup krajowych.** Rząd RP uważa, że przedsiębiorstwa operujące tylko w jednym państwie członkowskim nie powinny być objęte IIR. Polska uważa, że potrzebne są dodatkowe analizy uzasadniające rozszerzenie mechanizmu IIR, ponieważ to rozszerzenie stanowi odejście od standardu OECD w zakresie GloBE.

**Polska proponuje wprowadzenie do Dyrektywy instytucji „bezpiecznej przystani” w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego.**

**Rząd RP proponuje wprowadzenie do Dyrektywy wiążącego, niewyczerpującego katalogu podatków kwalifikowanych.** Polska jest otwarta na dyskusję o formie prawnej takiego katalogu.

**Polska ma poważne wątpliwości w zakresie jakości legislacyjnej projektu Dyrektywy.** Należy zauważyć, że szybkość procedowania projektu może odbić się negatywnie na jakości legislacji. Tak duże tempo pracy nad Dyrektywą (projekt przewiduje przepisy krajowe obowiązujące od 1 stycznia 2023) pozostawi niewiele czasu na wprowadzenie polskiej ustawy implementującej i jeszcze mniej czasu dla podatników na przygotowanie się.

##### Uzasadnienie stanowiska RP

W ocenie Rządu RP na poparcie zasługuje cel społeczności międzynarodowej, jakim jest zapewnienie sprawiedliwego i skutecznego opodatkowania w ramach projektu BEPS 2.0. W tym zakresie Rząd RP pozostaje od początku zwolennikiem budowy systemu przeciwdziałającego unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, w szczególności przez przedsiębiorstwa świadczące usługi cyfrowe. Od początku prac międzynarodowych, Polska wyrażała jednak wyraźne obawy co do globalnego minimalnego podatku w ramach Filaru II. Rząd RP działał aktywnie na forum międzynarodowym w kierunku zminimalizowania potencjalnych niekorzystnych skutków Filaru II, co zostało już odzwierciedlone w treści Oświadczenia i co szerzej zostanie omówione w kolejnych akapitach niniejszego Uzasadnienia.

**Globalny minimalny podatek sam w sobie (w swojej istocie) usuwa jedną z największych zalet Polski jako miejsca do inwestycji.** Gdyby wprowadzono podatek minimalny w pierwotnie założonej wersji, Polska nie mogłaby oferować niskich podatków ani ulg dla inwestorów zagranicznych. Wdrożenie globalnego minimalnego podatku postawiłoby pod znakiem zapytania efektywność narzędzi takich jak Specjalne Strefy Ekonomiczne, Polska Strefa Inwestycji, ulgi B+R i IP-Box czy ulgi na prototyp i robotyzację. Różnica pomiędzy efektywną stawką podatkową w Polsce, a minimalną stawką globalną (15%) zostałaby pobrana przez inne niż Polska kraje (kraje pochodzenia inwestora, np. Niemcy albo Stany Zjednoczone). **Ponadto, takie zasady mechanizmu opodatkowania ograniczają prawo Polski do samodzielnego stanowienia prawa podatkowego na swoim terytorium odbierając faktyczne prawo do stanowienia stawek podatkowych poniżej ustalonego progu** (w odniesieniu do grup międzynarodowych powyżej 750 mln euro).

Zdaniem Rządu RP (zdanie to jest podzielane przez rządy Węgier i Estonii) podatek minimalny nie może ingerować w prawo krajów środkowej Europy do tworzenia rozwiązań podatkowych wspierających inwestycje, produkcję czy transformację cyfrową firm.

Za stosowaniem zachęt podatkowych opartych o tzw. substancję (tj. elementy, które wskazują na to, że działalność rzeczywiście jest prowadzona na terenie danego państwa) przez kraje tej części Europy przemawia brak (bądź niewystarczający stopień występowania) innych przewag konkurencyjnych. Kraje postkomunistyczne mogą mieć problem z budowaniem swojej pozycji konkurencyjnej w oparciu o takie zasoby jak edukacja lub infrastruktura, więc wspomagają się zachętami podatkowymi, które są ważnym narzędziem umożliwiającym stopniowe zmniejszanie dystansu pomiędzy krajami rozwijającymi się oraz rozwiniętymi.

Uważamy, że podatek minimalny powinien dotknąć wyłącznie kraje stosujące nieuczciwą konkurencję podatkową. Czyli takie, które pełnią rolę pośrednika zarabiającego na ułatwianiu globalnym koncernom wyprowadzania środków z krajów UE do rajów podatkowych. Natomiast nie powinien eliminować całkowicie konkurencji podatkowej.

Dlatego Polska była w czasie negocjacji na forum OECD głośnym orędownikiem wprowadzenia wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy, zwanego również wyłączeniem dla rzeczywistej działalności gospodarczej (ang. *substance-based income exclusion*). Wyłączenie pozwala ochronić „substancję” MNEs działających w Polsce i tu płacących podatki oraz utrzymać atrakcyjność inwestycyjną Rzeczypospolitej.

Wyłączenie *substance-based income exclusion* to specjalny wzór, na podstawie którego będzie określana wielkość „substancji” danej MNE w Polsce (inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe). Wzór jest oparty o wydatki na pracowników (ang. *payroll*) oraz o wartość księgową aktywów (ang. *the carrying value of tangible assets*). Następnie tak oszacowana wartość będzie pomniejszać podstawę opodatkowania podatkiem globalnym. Dzięki temu podatek minimalny uderzy zgodnie ze swoim celem w raje podatkowe i tzw. spółki wydmuszki (bo nie mają ww. substancji), a nie w np. polskie ulgi podatkowe.

Wskaźniki (ang. *mark-ups*) mówiące jaka część z wydatków na pracowników i wartości aktywów ma być brana pod uwagę we wzorze na substancję została ustalona na poziomie 8% dla aktywów i 10% dla wydatków na pracowników z corocznym mechanizmem zmniejszającym w okresie przejściowym 10 lat i na poziomie 5% dla obu składników po tym okresie. Negocjacje, w szczególności te mające miejsce od lipca 2021 r. były intensywne i trudne. Do końca okresu przed wydaniem Oświadczenia negocjowane były wskaźniki wpływające na wyłączenie dla rzeczywistej działalności gospodarczej oraz długość okresu przejściowego. Przy intensywnym zaangażowaniu Polski, udało się osiągnąć satysfakcjonujący poziom wskaźników i dwukrotne wydłużenie okresu przejściowego. Żadne z państw uczestniczących w reformie nie odeszło od stołu negocjacyjnego z „pełnymi rękami”.

**Jednakże należy zauważyć, że nawet zaproponowane wyłączenie dla rzeczywistej działalności gospodarczej nie osłania w Polsce całego dochodu z inwestycji – co więcej nie było możliwe osiągnięcie takiego konsensusu, który pozwalałby na wyłącznie obejmujące całość dochodu opodatkowanego poniżej 15%.**

**Dlatego Rząd RP zawsze stał na stanowisku, że warunkiem kompromisu jest rozpatrywanie Filaru I i Filaru II jako pakietu. Dzięki temu potencjalną stratę na konkurencyjności Polski, wynikającą z Filaru II, zrekompensować będzie można wpływami z opodatkowania m.in. „gigantów cyfrowych” w ramach Filaru I** (co jest dodatkowo ważne, jeśli wziąć pod uwagę, że Oświadczenie ogranicza możliwości wprowadzenia krajowego podatku cyfrowego do końca 2023 r.).

Założenie połączenia Filarów rozwiązania OECD zdaniem Polski (oraz Węgier i Estonii) stanowi integralną/fundamentalną zasadę Oświadczenia z 8 października. Już nawet sam tytuł Oświadczenia wskazuje na „dwufilarowe rozwiązanie”.

**Polska nie powinna więc poprzeć na forum UE Dyrektywy nakładającej na polskie przedsiębiorstwa obciążenia podatkowe ani ograniczającej jej suwerenność podatkową bez gwarancji, że opodatkowane w ramach Filaru I zostaną największe korporacje międzynarodowe, w tym giganci cyfrowi.**

Prace nad Filarem II na forum OECD są na bardzo zaawansowanym etapie. W grudniu 2021 r. zostały uzgodnione Modelowe Zasady OECD dla GloBE. Następnie 22 grudnia została opublikowana Dyrektywa będąca przedmiotem niniejszego stanowiska, która ma na celu wdrożenie zasad funkcjonowania mechanizmów GloBE na terytorium Unii Europejskiej. Obecnie trwają intensywne prace w grupach roboczych nad finalną treścią tej Dyrektywy zatem należy się spodziewać, że prace te zakończone zostaną terminowo (luty/marzec 2022), a co za tym idzie – w przypadku przyjęcia Dyrektywy istnieje ryzyko, że Filar II zacznie obowiązywać w UE w sytuacji, gdy nie wiadomo czy i kiedy zasady GloBE zostaną przyjęte w innych krajach Inclusive Framework. W tym szczególnie trzeba mieć na względzie obecną sytuację w Stanach Zjednoczonych, gdzie nie ma pewności, czy w Kongresie zostanie osiągnięte porozumienie co do dostosowania systemu opodatkowania GILTI (ang. *the Global Intangible Low Tax Income - GILTI oraz the Base Erosion and Anti-Abuse Tax - BEAT*) do wymogów Filaru II.

Należy zwrócić uwagę, że chociaż Oświadczenie wskazuje takie same planowane daty wejścia w życie obydwu filarów, to jest 2023 r., to wejście w życie Filaru I wymaga stworzenia konwencji międzynarodowej oraz osiągniecia tzw. masy krytycznej jurysdykcji do wejścia w życie. Na chwilę obecną nie jest wiadome jak ta „masa krytyczna” będzie zdefiniowana. Trzeba także pamiętać, że poziom zaawansowania prac na forum OECD w kwestii opracowania modelowych przepisów Filaru I oraz projektu konwencji jest dużo niższy niż poziom zaawansowania prac nad Filarem II. W rzeczywistości więc istnieje prawdopodobieństwo, że zaimplementowany dyrektywą UE Filar II wejdzie w życie dużo wcześniej niż Filar I, który nie tylko wymaga by wiele jurysdykcji spoza UE ratyfikowało umowę międzynarodową, ale także wymaga znaczących zmian w krajowych porządkach prawnych

W sytuacji, w której UE „wyjdzie przed szereg” i samodzielnie wdroży zasady GloBE, nie biorąc pod uwagę sytuacji międzynarodowej, wspólnota straci jakiekolwiek możliwości wpływu na społeczność międzynarodową. Jeśli państwa trzecie opóźnią albo w ogóle nie wdrożą zasad GloBE, może nastąpić znaczące obniżenie atrakcyjności inwestycyjnej Europy. Nie będzie też w takiej sytuacji żadnych gwarancji, że państwa trzecie przystąpią do Filaru I, gdzie opodatkowane zostaną największe korporacje międzynarodowe, w tym giganci cyfrowi. Istotną kwestią jest to, że w „masie krytycznej”, dla jej prawidłowego funkcjonowania, powinny znaleźć się Stany Zjednoczone, na których terytorium mają siedzibę giganci cyfrowi. Bez udziału Stanów Zjednoczonych Filar I nie będzie efektywny, ponieważ nie obejmie wielkich, międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych. Prace w Stanach Zjednoczonych mogą potrwać dłużej niż jest to wymagane by Filar I wszedł w życie w 2023 r., bądź nawet mogą zakończyć się fiaskiem, co postawi pod znakiem zapytania realizację całego Oświadczenia[[7]](#footnote-7).

Ponadto, trzeba mieć na uwadze, że szybkość procedowania Dyrektywy pozostawi niewiele czasu na wprowadzenie polskiej ustawy implementującej i jeszcze mniej czasu dla podatników na przygotowanie się. Biorąc pod uwagę, że Dyrektywa przewiduje odpowiedzialność administracyjnoprawną za niewywiązanie się z obowiązków informacyjnych, przedsiębiorstwa międzynarodowe oraz duże grupy krajowe będą zmuszone do szybkiego przyswojenia nowych przepisów oraz będą narażone na ryzyko popełniania błędów przy obliczaniu nowych zobowiązań podatkowych. Administracje skarbowe natomiast będą obciążone nie tylko ze względu na konieczność weryfikacji tych informacji podatkowych, ale również – co jest wysoce prawdopodobne – ze względu na ilość zapytań o interpretację przepisów ze strony podatników. Może to spowodować paraliż funkcjonowania na linii administracja skarbowa – podatnicy.

W ocenie Polski, zależnie zarówno od tempa prac OECD nad konwencją międzynarodową wprowadzającą Filar I jak i zależnie od momentu jej ratyfikacji przez jurysdykcje Inclusive Framework, **należy odsunąć w czasie wejście w życie Filaru II, gwarantując wejście w życie Filaru I**. Można to osiągnąć na forum UE m.in. dwiema wskazanymi w stanowisku metodami.

**Polska ma poważne wątpliwości w zakresie dopuszczalności stosowania IIR przez państwa członkowskie, na zasadach Dyrektywy, poniżej wskazanego w projekcie progu 750 mln euro.** Oświadczenie literalnie wskazuje, że takie stosowanie jest dopuszczalne, nie zabrania też tego Dyrektywa. Zdaniem Rządu RP dopuszczalne jest w takim razie stosowanie IIR do grup międzynarodowych o przychodach poniżej wskazanego progu. Jednakże, takie przepisy krajowe nie będą traktowane jako wynikające z Dyrektywy i ich konstrukcja będzie musiała brać w szczególny sposób pod uwagę swobody fundamentalne UE, w szczególności swobody przedsiębiorczości i świadczenia usług. Mowa tutaj przede wszystkim o stosowaniu orzecznictwa sądów państw członkowskich oraz TSUE w zakresie zagranicznych jednostek kontrolowanych. Efektem takiego rozróżnienia będzie odmienna ocena proporcjonalności IIR poniżej i powyżej wskazanego w Dyrektywie progu, w szczególności w zakresie oceny prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej. Zdaniem Polski stosowanie IIR poza Dyrektywą będzie obwarowane bardziej rygorystycznymi wymogami, a więc negatywne skutki tego rozwiązania dla podatników będą mniejsze. Rząd RP będzie dążył do uwzględnienia stwierdzenia tego rozróżnienia w motywach dyrektywy.

**Polska ma wątpliwości w zakresie stosowania IIR do podmiotów kwalifikowanych mających rezydencję podatkową w państwie UPE.** Zdaniem Rządu RP, IIR powinno być stosowane do wszystkich podmiotów kwalifikowanych w danej grupie przedsiębiorstw wielonarodowych, bez względu na państwo członkowskie rezydencji. W ocenie Rządu RP, UPE obowiązkowo powinno uwzględniać swoje jednostki zależne działające w jurysdykcji siedziby UPE w wyliczeniach efektywnej stawki opodatkowania dla jurysdykcji siedziby UPE. Jeśli jednostki zależne z jurysdykcji siedziby UPE nie będą uwzględnione w wyliczeniach efektywnej stawki, uzyskają pozycję uprzywilejowaną względem jednostek zależnych UPE działających w państwach członkowskich innych niż siedziby UPE. Obecny projekt w klarowny sposób nie reguluje tej kwestii. Rząd RP będzie dążył do jasnego wskazania w Dyrektywie powszechnych zasad stosowania IIR do wszystkich jednostek zależnych.

**Polska ma poważne wątpliwości w zakresie stosowania IIR do dużych grup krajowych.** Rząd RP uważa, że grupy operujące tylko w jednym państwie członkowskim nie powinny być objęte IIR. Istnieją wątpliwości w zakresie proporcjonalności proponowanego przez KE rozwiązania. W szczególności, nie jest pewne czy sytuacja dużych grup krajowych i grup przedsiębiorstw wielonarodowych jest porównywalna. Polska uważa, że potrzebne są dodatkowe analizy uzasadniające rozszerzenie mechanizmu IIR, ponieważ to rozszerzenie stanowi odejście od standardu OECD w zakresie GloBE.

**Polska proponuje wprowadzenie do Dyrektywy instytucji „bezpiecznej przystani” w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego.** Rząd RP proponuje, by w przypadku wprowadzenia przez państwo członkowskie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, IIR nie był stosowany względem podmiotów kwalifikowanych z tego państwa członkowskiego (automatyczne „wyłączenie” IIR - bezpiecznej przystań).

Innymi słowy, krajowy podatek minimalny, zgodny z Dyrektywą, powinien mieć bezwzględne pierwszeństwo przed IIR. W ten sposób państwo członkowskie, które zdecyduje się wprowadzić specjalny podatek krajowy, nie będzie musiało oddawać dochodów z podatku wyrównawczego innym państwom członkowskim. Dla Polski niezwykle ważne jest wprowadzenie mechanizmów gwarantujących zachowanie jak największej części bazy podatkowej w Polsce. Obecny kształt mechanizmu kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego nie gwarantuje, że cały podatek wyrównawczy zostanie pobrany w państwie członkowskim źródła.

**Rząd RP proponuje wprowadzenie do Dyrektywy wiążącego, niewyczerpującego katalogu podatków kwalifikowanych.** Ze względu na różnorodność systemów podatkowych państw członkowskich i ze względu na specyfikę polskiego systemu podatkowego, w którym występuje wiele podatków sektorowych, Polska proponuje wprowadzenie katalogu gdzie imiennie wyliczone zostaną podatki kwalifikowane (służące do wyliczenia efektywnej stawki). Ułatwi to podatnikom stosowanie Dyrektywy oraz zapewni pewność prawną. Rząd RP jest otwarty na dyskusję o formie prawnej takiego katalogu.

**1. Ocena skutków prawnych**

W celu implementacji Dyrektywy do prawa krajowego konieczne będzie uchwalenie nowego aktu prawa, na szczeblu centralnym, modyfikującego już istniejące przepisy podatkowe oraz wprowadzającego nowe obowiązki dla podatników i administracji.

Uwzględniając orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie wprowadzania rozwiązań niekorzystnych dla podatników, istnieje uzasadnione ryzyko, że Polska nie będzie w stanie przygotować przepisów krajowych we wskazanym w projekcie terminie (1 stycznia 2023).

**2. Ocena skutków społecznych**

Poprzez wpływ na konkurencyjność Dyrektywa może mieć wpływ na sytuację na rynku pracy, szczególnie w podmiotach działających na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych lub Polskiej Strefy Inwestycji. Nie jest możliwe dokładne skwantyfikowanie tego wpływu. Z jednej strony konstrukcja wyłączenia dla rzeczywistej działalności (jedną ze składowych, na podstawie których ustalana jest wysokość wyłączenia są wydatki poniesione na pracowników) może niwelować efekty negatywne, ale jednocześnie zmniejszenie atrakcyjności Polski jako miejsca lokowania inwestycji może wpłynąć negatywnie na rynek pracy.

**3. Ocena skutków gospodarczych**

Biorąc pod uwagę kompleksowość projektowanej dyrektywy jest wysoce prawdopodobne, że będzie ona miała wpływ na otoczenie gospodarcze i konkurencyjność. Wprowadzenie dodatkowych obciążeń fiskalnych w postaci globalnego minimalnego podatku i związanych z nim obowiązków sprawozdawczych może przełożyć się na zwiększenie kosztów prowadzenia działalności dla podmiotów gospodarczych działających zarówno na rynku polskim jak i europejskim, co w konsekwencji może przełożyć się na mniejszą konkurencyjność tych podmiotów.

Nie bez znaczenia dla konkurencyjności pozostaje również tempo prac nad dyrektywą w UE. Przewidywana w Dyrektywie data rozpoczęcia obowiązywania przepisów krajowych wymusza również szybką implementację do Polskiego porządku prawnego, co z kolei pozostawia przedsiębiorcom stosunkowo niewiele czasu na przygotowanie się do stosowania przepisów (szacuje się około 2 miesięcy: listopad-grudzień).

Hipotetyczna sytuacja, w której zasad GloBE są w UE implementowane szybciej niż na innych rynkach, może prowadzić do utraty konkurencyjności Unii Europejskiej jako całości i osłabienia jej pozycji gospodarczej na arenie międzynarodowej.

Z punktu widzenia konkurencyjności Polski bardzo istotne jest również obecne w projekcie wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy. Rozwiązanie to umożliwia częściową ochronę konkurencyjności polskiego systemu podatkowego opartego o wspieranie inwestycji opartych na „substancji” (inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe). Wyłączenie ma na celu ochronienie w szczególności inwestycji wspieranych przez Polską Strefę Inwestycji i Specjalne Strefy Ekonomiczne oraz ochronienie podatników korzystających z polskich ulg na innowacje, m.in. z ulg B+R, IP-Box, na prototyp czy robotyzację.

Podsumowując, rozwiązania proponowane w dyrektywie mogą być niekorzystne dla konkurencyjności gospodarek polskiej i europejskiej.

**4. Ocena skutków finansowych**

Do propozycji dyrektywy nie przygotowano analizy wpływu regulacji. KE swoją decyzję motywuje tym, że 12.10.2020 r. Sekretariat OECD opublikował publiczny dokument *Tax Challenges Arising from Digitalisation- Economic Impact Assessment[[8]](#footnote-8)*, który miał wesprzeć dyskusję uczestników Inclusive Framework. Dokument przedstawiał wyniki analizy wpływu globalnego minimalnego poziomu opodatkowania w dwóch kategoriach: globalne wpływy podatkowe i inwestycje. Wyniki analizy potwierdzały oczekiwane dodatkowe dochody z podatków. Jednocześnie OECD przyznała, że z powodu wyższych kosztów inwestycji po opodatkowaniu, wprowadzenie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania będzie miało również negatywny wpływ na globalny PKB.

Uwzględniając prace na poziomie OECD, KE nie zdecydowała się na przygotowanie kompletnej analizy wpływu. Należy zwrócić uwagę, że OECD przeprowadzając analizę wpływu dwu-filarowej reformy podatkowej opierała się na (1) danych z 2016 roku (tj. sprzed 6 lat, w tym sprzed pandemii) oraz (2) znacznie mniej dopracowanym kształcie reformy (otwarte aspekty techniczne m.in. scalenia jurysdykcyjnego, wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy) dlatego wydaje się, że do wyników tych analiz należy podchodzić z rezerwą.

Ze względu na złożoność procesów związanych ze zgromadzeniem informacji o podmiotach zagranicznych, ich danych finansowych i powiązaniach korporacyjnych, przygotowanie analizy wpływu na poziomie krajowym jest bardzo trudne. Chociaż ocena skutków nie jest dostępna oczekuje się, że pełna ocena wykazałaby nie tylko potencjalny wzrost dochodów z podatku od osób prawnych, ale także negatywny wpływ minimalnego globalnego poziomu opodatkowania na inwestycje, zatrudnienie, wzrost gospodarczy i handel.

W oparciu o zaangażowanie Polski w prace na forum OECD i szczegółową analizę dokumentów można się spodziewać, że uzgodnienie minimalnego ETR na poziomie 15% przyniesie zwiększenie przychodów z podatku od osób prawnych, ale jednocześnie, że wpłynie ono na zachowanie inwestorów i firm, prawdopodobnie w dynamiczny i trudny do przewidzenia sposób. Niektóre podmioty zagraniczne mające jednostki zależne w Polsce będą musiały uiścić podatek wyrównawczy, który zasili budżet państwa. Nie należy jednak przyjmować, że takie korzyści będą miały charakter trwały, ze względu na wskazany wyżej potencjalny spadek atrakcyjności inwestycyjnej Polski. Ponadto, wpływ ekonomiczny i skutki finansowe będą również zależeć od tego, kto poniesie ciężar ekonomiczny podatku wyrównawczego. Ostatecznie mogą nim zostać obciążeni nie tylko udziałowcy / akcjonariusze (niższe dywidendy), ale również pracownicy (niższe wynagrodzenia) czy konsumenci (wyższe ceny towarów i usług).

##### Informacja w sprawie zgodności projektu aktu z zasadą pomocniczości

Zgodnie z zasadą pomocniczości, w dziedzinach, które nie należą do jej wyłącznej kompetencji,

Unia podejmuje działania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez Państwa Członkowskie, zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym, i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii.

W opinii Ministerstwa Finansów, projekt Dyrektywy jest zgodny z zasadą pomocniczości.

##### Przedstawiciel Rządu upoważniony do prezentowania stanowiska

Artur Soboń, Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

1. Otwarte ramy OECD do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku. [↑](#footnote-ref-1)
2. „Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”, https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm [↑](#footnote-ref-2)
3. "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)”, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> [↑](#footnote-ref-3)
4. COM(2021) 251 final. [↑](#footnote-ref-4)
5. Tamże. [↑](#footnote-ref-5)
6. SN 18/21, <https://www.consilium.europa.eu/media/48976/250321-vtc-euco-statement-en.pdf> [↑](#footnote-ref-6)
7. <https://www.politico.eu/article/global-tax-deal-us-facebook-google-congress> [↑](#footnote-ref-7)
8. „*Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment*”, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm> [↑](#footnote-ref-8)