

Warszawa, 5 czerwca 2024r.
KL/307/86/ASW/2024

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do pisma z dnia 25 kwietnia 2024 r., znak sprawy DD10.8200.2.2023, kierującego do konsultacji projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (UC20), przekazuję dodatkowe uwagi i postulaty Konfederacji Lewiatan. Jednocześnie zwracam się z uprzejmą prośbą o ich analizę i uwzględnienie w toku dalszych prac.

Z poważaniem



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi do projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Uwagi do projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych (art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d w związku z art. 59 projektu ustawy).

Celem obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) przepis art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d projektu ustawy przewiduje na zasadzie wyboru możliwość korekty takiego dochodu w zakresie dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych. Dalsze wytyczne w zakresie sposobu przeprowadzenia takiej korekty, mającej charakter retrospektywny poprzez objęcie czterech lat poprzedzających rok badany, zostały zawarte w art. 59 projektu ustawy.

Naszym zdaniem budzi wątpliwości interpretacyjne zakres przedmiotowy przywołanych przepisów, tj. czy jest on ograniczony wyłącznie do przypadku rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, które są kwalifikowane jako środki trwałe. Już literalna treść dwóch przywołanych przepisów, czyli art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d oraz art. 59 projektu ustawy, wskazuje na różnice pomiędzy nimi, gdzie pierwszy przepis ogólnie posługuje się zwrotem rzeczowe aktywa trwałe, a drugi przepis będący rozwinięciem pierwszego przepisu zawęża uprawnienie do wstecznej korekty do przypadku nieruchomości. Na tym jednak wątpliwości się nie kończą, gdyż treść przywołanych przepisów, a co najmniej uzasadnienie, nie oddaje specyfiki branży budowlanej (deweloperskiej).

1.1. Analiza prawna

Przywołane przepisy z projektu ustawy stanowią implementację art. 16.7 Dyrektywy¹, który przewiduje m.in. że:

*The net gain arising from the disposal of **local tangible assets** as referred to in the first subparagraph in the fiscal year in which the election is made shall be offset against any net loss of a constituent entity located in that jurisdiction arising from the disposal of local tangible assets as referred to in the first subparagraph in the fiscal year in which the election is made and in the four fiscal years prior to that fiscal year (the 'five-year period'). The net gain shall be offset first against the net loss, if any, that has arisen in the earliest fiscal year of the five-year period. Any residual amount of net gain shall be carried forward and offset against any net losses that have arisen in subsequent fiscal years of the five-year period.*

¹Directive - 2022/2523 - EN - EUR-Lex (europa.eu)

Zwrot “*local tangible assets*” nie został dalej zdefiniowany w tekście Dyrektywie. Dlatego należy sięgnąć do prac OECD na zasadzie referencji wskazanej w pkt 24 preambuły tej Dyrektywy. Taka analiza wskazuje z kolei, iż przytoczony art. 16.7 Dyrektywy bazuje na regulacji zawartej w art. 3.2.6 Modelowych Zasad OECD w zakresie Filaru Drugiego², zgodnie z którym:

*Where there is **Aggregate Asset Gain** in a jurisdiction in a Fiscal Year, the Filing Constituent Entity may make, under this Article 3.2.6, an Annual Election for that jurisdiction to adjust GloBE Income or Loss with respect to each previous Fiscal Year in the Look-back Period in the manner described in paragraphs (b) and (c) and to spread any remaining Adjusted Asset Gain over the Look-back Period in the manner described in paragraph (d). The Effective Tax Rate (ETR) and Top-up Tax, if any, for any previous Fiscal Year must be re-calculated under Article 5.4.1.*

a przez *Aggregate Asset Gain* należy rozumieć na podstawie art. 10.1.1 ww. Modelowych Zasad OECD w zakresie Filaru Drugiego:

***Aggregate Asset Gain** in respect of an election under Article 3.2.6, means the net gain in the Election Year from the disposition of **Local Tangible Assets** by all Constituent Entities located in the jurisdiction excluding the gain or loss on a transfer of assets between Group Members
Local Tangible Asset means **immovable property** located in the same jurisdiction as the Constituent Entity.*

Powyższy tok rozumowania wskazuje, że intencją projektodawców na poziomie OECD oraz UE było objęcie możliwością wstecznej korekty przypadków zbycia nieruchomości (*immovable property*). W tym kontekście kwalifikacja takiej nieruchomości jako środka trwałego w księgach podatnika ma charakter ważny, ale drugorzędny z perspektywy celu omawianej regulacji, czyli rozłożenia skutków zysków i strat ze sprzedaży nieruchomości na okres do pięciu lat w celu złagodzenia skutków ujęcia całego zysku w jednym roku.

1.2. Specyfika branży budowlanej (deweloperskiej)

Zwracamy uwagę, że w przypadku nieruchomości przepisy bilansowe, w szczególności standardy MSR, pozwalają na dużo wierniejsze odzwierciedlenie faktycznego wykorzystywania posiadanych aktywów nieruchomościowych. To powoduje, że w pewnych okolicznościach jednostka jest zobowiązana wykazywać dla celów bilansowych posiadane nieruchomości jako inwestycje, a nie środki / aktywa trwałe, natomiast dla celów podatkowych jako środki trwałe.

Często stosowanym podejściem w deweloperskich grupach kapitałowych jest ujęcie projektów komercyjnych np. projektów biurowych jako nieruchomości inwestycyjne. Wycena nieruchomości inwestycyjnych w sprawozdaniach jednostkowych spółek celowych w grupach deweloperskich jest często dokonywana wg zasad właściwych dla środków

² Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) - OECD

trwałych wg ustawy o rachunkowości, podczas gdy dla celów sprawozdania skonsolidowanego nieruchomości są wyceniane w wartości godziwej jako nieruchomości inwestycyjna (wg MSR). Należy też podnieść, że projekty komercyjne są co do zasady finansowane kredytem bankowym, a w ocenie banków finansujących takie projekty, model wyceny przewidziany dla środków trwałych jest nieadekwatny, gdyż nie odzwierciedla uzyskiwanych na bieżąco efektów ekonomicznych projektu (wzrostu jego wartości w miarę zawieranych umów najmu). W praktyce branży deweloperskiej może także wystąpić sytuacja, że spółka planuje odsprzedać część nieruchomości, ale nie jest w stanie przewidzieć, ile czasu zajmą procedury administracyjne, jak np. podział działek czy wydanie dla terenu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, co powoduje, że wstrzymuje się z ewidencją nieruchomości jako środków trwałych.

Z uwagi na powyższe aspekty, należy uznać, że przepis art. 59 projektu ustawy dotyczący korekty w zakresie dochodu (straty) ze zbycia nieruchomości powinien dotyczyć nie tylko nieruchomości klasyfikowanych jako „rzeczowe aktywa trwałe” ale także i tych które mogą być klasyfikowane jako „nieruchomości inwestycyjne”. Regulacja ta wciąż odróżniałaby zbycie takich aktywów od nieruchomości mogących stanowić aktywa obrotowe (zapasy) na gruncie prawa bilansowego (towary na gruncie prawa podatkowego), np. mieszkania.

W przypadku branży deweloperskiej możliwość zastosowania korekty dochodu (straty) wobec zbycia projektów komercyjnych jest uzasadnione gospodarczo.

1.3. Postulat

Mając na względzie powyższe, postulujemy zmianę treści przepisów art. art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d w związku z art. 59 projektu ustawy celem odzwierciedlenia możliwości skorzystania z korekty wstecznej w związku ze zbyciem nieruchomości bez względu na fakt ujęcia takiej nieruchomości w księgach podatnika jako rzeczowego aktywa trwałego czy nieruchomości inwestycyjnej. Alternatywnie poddajemy pod rozważenie uzupełnienie uzasadnienia do projektu ustawy celem wskazania *expressis verbis* na taką możliwość w przypadku branży budowlanej (deweloperskiej).

Uzupełnienie projektu ustawy o taką możliwość nie będzie stało w sprzeczności z Komentarzem do Modelowych Zasad OECD, gdzie prawo do wstecznej korekty zostało ograniczone do nieruchomości celem uniknięcia wykorzystywania takiej opcji do osłony zysku na ruchomych aktywach.

120. The election is an Annual Election made on a jurisdictional basis. It applies only with respect to gains and losses attributable to disposition of Local Tangible Assets, defined in Article 10.1 as immovable property located in the same jurisdiction as the Constituent

Entity. This limitation ensures that relief provided under this section cannot be used to shelter gain on mobile assets³.

Z uwagi na kryteria klasyfikacyjne wynikające ze standardów MSR, nieruchomości wykazana jako rzeczowe aktywo trwałe czy nieruchomości inwestycyjna nigdy nie będzie ruchomym aktywem. Zmiana ta zatem nie narusza celu wynikającego z art. 16.7 Dyrektywy by prawo do korekty w zakresie dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych dotyczyło nieruchomości, które nie są towarem obrotowym (towarem handlowym, klasyfikowanym jako zapasy).

2. Wybór tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR (art. 137 ust. 6 projektu ustawy).

Zwracamy uwagę na restrykcyjny charakter projektu ustawy w części dotyczącej bezpiecznej przystani CBCR w porównaniu z obowiązującą już legislacją w innych krajach UE. Dla przykładu w Niemczech gdzie zlokalizowana jest jednostka dominująca najwyższego szczebla międzynarodowej grupy wdrożone przepisy od dnia 1 stycznia 2024 roku zapewniają możliwość stosowania bezpiecznej przystani CBCR w każdym z kolejnych lat podatkowych czyli w roku 2024, 2025 oraz 2026 co jest zgodne z Modelowymi Zasadami OECD (OECD-Guidance on Safe Harbors art. 32). Natomiast projekt ustawy z dnia 25 kwietnia 2024 r. na podstawie art. 137 ust. 6 ogranicza to uprawnienie wyłącznie do okresu 1 roku. W związku z tym jednostka dominująca najwyższego szczebla z grupy międzynarodowej z centralą w Niemczech, dla jurysdykcji polskiej będzie mogła korzystać z bezpiecznej przystani CBCR przez lata 2024-2026, natomiast jednostki składowe tej samej międzynarodowej grupy zlokalizowane w Polsce jedynie przez jeden rok tj. 2025. Wobec powyższego zwracamy uwagę na to niejednolite podejście i wnioskujemy o rozważenie rozszerzenia okresu obowiązywania bezpiecznej przystani CBCR dla zlokalizowanych w Polsce jednostek składowych wchodzących w skład międzynarodowych grup.

KL/307/86/ASW/2024

³ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS | en | OECD