



Prezes Rady Ministrów

Donald Tusk

Warszawa, dnia /elektroniczny znacznik czasu/

RM-0610-69-24
UC20

Pan Szymon HOŁOWNIA
Marszałek Sejmu

Szanowny Panie Marszałku,

na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

Ma on na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej.

Jednocześnie na podstawie art. 51 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 Regulaminu Sejmu, Rada Ministrów wnosi o skrócenie postępowania z projektem ustawy przez przystąpienie do pierwszego czytania projektu bez zachowania terminu określonego w art. 37 ust. 4 Regulaminu Sejmu. Uzasadnione jest to koniecznością pilnej implementacji dyrektywy w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r.). Dalsze opóźnienie w implementacji dyrektywy wiązałoby się z negatywnymi skutkami dla polskich przedsiębiorców.

Do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

Z poważaniem
Donald Tusk
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Do wiadomości:
wnioskodawca

U S T A W A

z dnia

o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych^{1), 2)}

DZIAŁ I

Przepisy wstępne

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Art. 1. 1. Ustawa reguluje opodatkowanie:

- 1) globalnym podatkiem wyrównawczym;
- 2) krajowym podatkiem wyrównawczym;
- 3) podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

2. Globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy i podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków stanowią dochód budżetu państwa.

Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:

- 1) akceptowalnym standardzie rachunkowości – rozumie się przez to:
 - a) właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości państw członkowskich Unii Europejskiej lub innych państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub Związku Australijskiego, Federacyjnej Republiki Brazylii, Chińskiej Republiki Ludowej, Specjalnego Regionu Administracyjnego Hongkong Chińskiej Republiki Ludowej, Japonii, Kanady, Meksykańskich Stanów Zjednoczonych, Nowej Zelandii, Republiki Indii,

¹⁾ Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 13 z 16.01.2023, str. 9).

²⁾ Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawę z dnia 23 maja 2024 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórymi innymi ustaw.

Republiki Korei, Federacji Rosyjskiej, Republiki Singapuru, Stanów Zjednoczonych Ameryki, Konfederacji Szwajcarskiej i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz

- b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), o których mowa w rozporządzeniu (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz. Urz. UE L 243 z 11.09.2002, str. 1 z późn. zm.³⁾);
- 2) bezpieczeństwa jednostce składowej – rozumie się przez to jednostkę składową, która zgodnie z przepisami ustawy nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji;
- 3) centrali – rozumie się przez to jednostkę, która uwzględnia w swoim sprawozdaniu finansowym księgowy dochód (stratę) netto stałego zakładu;
- 4) dyrektywie 2022/2523 – rozumie się przez to dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, str. 1, z późn. zm.⁴⁾);
- 5) funduszu inwestycyjnym – rozumie się przez to osobę prawną lub porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, które spełniają łącznie następujące warunki:
 - a) przedmiotem ich działalności jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów, gdzie co najmniej jeden z tych inwestorów nie jest osobą powiązaną z innymi inwestorami,
 - b) lokują zebrane aktywa zgodnie z określoną polityką inwestycyjną,
 - c) wspólne inwestowanie za ich pośrednictwem pozwala inwestorom na obniżenie kosztów transakcji, badań i analiz lub dywersyfikację ryzyka inwestycyjnego,
 - d) mają na celu głównie osiąganie zysków z inwestycji lub ochronę przed określonym lub ogólnym zdarzeniem, w tym ochronę wartości aktywów,
 - e) dokonane do nich wpłaty na nabycie tytułów uczestnictwa uprawniają inwestorów do ich zwrotu z aktywów funduszu lub zysku uzyskanego z tych aktywów,
 - f) prowadzą działalność lub są zarządzane na podstawie przepisów zapewniających ochronę interesów inwestorów oraz przeciwdziałających praniu pieniędzy i

³⁾ Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 216 z 21.08.2007, str. 32 oraz Dz. Urz. UE L 97 z 09.04.2008, str. 62.

⁴⁾ Sprostowanie wymienionej dyrektywy zostało ogłoszone w Dz. Urz. UE L 13 z 16.01.2023, str. 9.

finansowaniu terroryzmu, obowiązujących w jurysdykcji ich utworzenia lub jurysdykcji, w której posiada siedzibę osoba nimi zarządzająca,

- g) są zarządzane przez osoby zawodowo zajmujące się ich zarządzaniem;
- 6) grupie – rozumie się przez to:
- a) co najmniej dwie jednostki, pomiędzy którymi istnieją powiązania właścicielskie lub powiązania wynikające ze sprawowania kontroli, zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości stosowanym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym jednostki nieuwzględnione w takim sprawozdaniu finansowym wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, nieistotność lub przeznaczenie do sprzedaży,
 - b) jednostkę posiadającą co najmniej jeden stały zakład, jeżeli nie wchodzi ona w skład innej grupy, o której mowa w lit. a;
- 7) grupie joint venture – rozumie się przez to grupę co najmniej dwóch jednostek, z których jedna jest jednostką joint venture, a pozostałe są jednostkami zależnymi joint venture;
- 8) grupie krajowej – rozumie się przez to grupę, w której wszystkie jednostki składowe są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 9) grupie międzynarodowej – rozumie się przez to grupę, w której co najmniej jedna jednostka lub stały zakład nie są zlokalizowane w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka dominująca najwyższego szczebla;
- 10) hipotetycznym sprawozdaniu finansowym – rozumie się przez to sprawozdanie finansowe, które zostałyby sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, gdyby ta jednostka była zobowiązana do sporządzenia takiego sprawozdania zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości z uwzględnieniem korekty w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej, jeżeli ta jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego, o którym mowa w pkt 38 lit. a–c;
- 11) jednostce – rozumie się przez to:
- a) osobę prawną albo
 - b) porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, które jest zobowiązane do sporządzenia odrębnego sprawozdania finansowego lub sporządza takie odrębne sprawozdanie;

- 12) jednostce będącej właścicielem – rozumie się przez to jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy;
- 13) jednostce dominującej – rozumie się przez to jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest jednostką wyłączoną, jednostkę dominującą niższego szczebla oraz jednostkę dominującą w częściowym posiadaniu;
- 14) jednostce dominującej najwyższego szczebla – rozumie się przez to:
 - a) jednostkę, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział konsolidujący w innej jednostce i w której inna jednostka nie posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziału konsolidującego, lub
 - b) jednostkę, o której mowa w pkt 6 lit. b;
- 15) jednostce dominującej niższego szczebla – rozumie się przez to jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy i która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną;
- 16) jednostce dominującej w częściowym posiadaniu – rozumie się przez to jednostkę składową, która spełnia łącznie następujące warunki:
 - a) posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy,
 - b) osoby niebędące jednostkami składowymi tej grupy posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 20% praw do udziału w zysku tej jednostki składowej,
 - c) nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną;
- 17) jednostce inwestującej w nieruchomości – rozumie się przez to jednostkę, która spełnia łącznie następujące warunki:
 - a) własność udziałów w tej jednostce lub praw o podobnym charakterze jest rozproszona,
 - b) co najmniej 50% wartości bilansowej jej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości,
 - c) dochód tej jednostki podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym przez tę jednostkę albo przez właścicieli udziałów w tej jednostce lub praw o podobnym

charakterze, przy czym warunek uznaje się za spełniony w przypadku odroczenia takiego opodatkowania na okres nieprzekraczający jednego roku;

18) jednostce inwestycyjnej – rozumie się przez to:

- a) fundusz inwestycyjny lub
- b) jednostkę inwestującą w nieruchomości, lub
- c) jednostkę spełniającą łącznie następujące warunki:
 - co najmniej 95% nominalnej wartości udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw w takiej jednostce, należy do funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, bezpośrednio lub za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych lub jednostek inwestujących w nieruchomości,
 - działalność takiej jednostki polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu, lub lokowaniu środków finansowych, w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów, na rzecz funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, lub
- d) jednostkę, w której co najmniej 85% nominalnej wartości udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw w takiej jednostce, należy bezpośrednio do funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, jeżeli prawie cały jej dochód pochodzi z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44;

19) jednostce joint venture – rozumie się przez to jednostkę, której wyniki finansowe są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy zgodnie z metodą praw własności, pod warunkiem że jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy posiada w tej jednostce, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50 % udziałów własnościowych, z wyłączeniem:

- a) jednostki dominującej najwyższego szczebla, której jednostki składowe podlegają przepisom działu II lub kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania,
- b) jednostek wyłączonych,

- c) jednostki, której udziały własnościowe są posiadane bezpośrednio przez jednostkę składową będącą jednostką wyłączoną, jeżeli ta jednostka:
 - prowadzi działalność polegającą wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu środków finansowych na rzecz jej inwestorów, w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów na rzecz jej inwestorów, lub
 - prowadzi wyłącznie działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostkę wyłączoną, lub
 - osiąga prawie cały dochód z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44, lub
 - d) jednostki, której udziały własnościowe są posiadane wyłącznie przez jednostkę składową lub jednostki składowe należące do grupy, w skład której wchodzi tylko jednostki wyłączone, lub
 - e) jednostki zależnej joint venture;
- 20) jednostce składowej – rozumie się przez to:
- a) jednostkę, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, lub
 - b) stały zakład centrali, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej;
- 21) jednostce zależnej joint venture – rozumie się przez to:
- a) jednostkę, której aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne są konsolidowane przez jednostkę joint venture zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub byłyby konsolidowane, gdyby jednostka joint venture była zobowiązana do konsolidacji takich aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych zgodnie z takim standardem, lub
 - b) stały zakład, którego centralą jest jednostka joint venture albo jednostka, o której mowa w lit. a);
- 22) jurysdykcji – rozumie się przez to państwo lub terytorium, które posiada autonomię fiskalną w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;
- 23) kwalifikowanej zasadzie niedostatecznie opodatkowanych zysków – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:
- a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami oraz
 - b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej z Modelowymi zasadami OECD, na których podstawie dana jurysdykcja

opodatkowuje wyrównawczo nisko opodatkowane jednostki składowe grupy, które nie zostały opodatkowane na podstawie kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania albo na podstawie przepisów o globalnym podatku wyrównawczym, oraz

- c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD;
- 24) kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:
- a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami oraz
 - b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi zasadami OECD, na których podstawie jednostka dominująca grupy międzynarodowej podlega opodatkowaniu wyrównawczemu z tytułu nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy, oraz
 - c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD;
- 25) kwalifikowanym globalnym podatku wyrównawczym – rozumie się przez to podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, który wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania;
- 26) kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym – rozumie się przez to podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:
- a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z przepisami regulującymi ten podatek oraz
 - b) ten podatek przewiduje określenie nadwyżki zysku w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji i opodatkowanie tej nadwyżki z uwzględnieniem minimalnej stawki podatkowej, zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD, oraz

- c) ten podatek jest ustalany i pobierany w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD;
- 27) minimalnej stawce podatkowej – rozumie się przez to stawkę podatkową w wysokości 15%;
 - 28) mniejszościowej jednostce dominującej – rozumie się przez to mniejszościową jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały konsolidujące w innej mniejszościowej jednostce składowej, z wyjątkiem przypadku, gdy udziały konsolidujące w tej pierwszej jednostce są w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, innej mniejszościowej jednostki składowej;
 - 29) mniejszościowej jednostce składowej – rozumie się przez to jednostkę składową, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub pośrednio, nie więcej niż 30% udziałów własnościowych;
 - 30) mniejszościowej jednostce zależnej – rozumie się przez to mniejszościową jednostkę składową, której udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, mniejszościowej jednostki dominującej;
 - 31) Modelowej konwencji OECD – rozumie się przez to Modelową Konwencję Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku;
 - 32) Modelowych zasadach OECD – rozumie się przez to przepisy i zasady opisane w dokumencie pt. „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filary drugi)”, zatwierdzonym w dniu 14 grudnia 2021 r. przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD;
 - 33) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879 i ...);
 - 34) osobie – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej;
 - 35) podgrupie mniejszościowej – rozumie się przez to grupę co najmniej dwóch jednostek składowych, w której jedną z jednostek jest mniejszościowa jednostka dominująca, a pozostałe jednostki są mniejszościowymi jednostkami zależnymi;
 - 36) przepisach o zagranicznych jednostkach kontrolowanych – rozumie się przez to przepisy art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita

Polska, inne niż kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec lub uczestnik o podobnym charakterze w zagranicznej jednostce kontrolowanej będącej jednostką składową podlega opodatkowaniu od swojego udziału w odniesieniu do całości lub części dochodu osiągniętego przez tę jednostkę, niezależnie od tego, czy ten dochód jest wypłacany temu udziałowcowi lub uczestnikowi;

- 37) roku podatkowym – rozumie się przez to:
- a) rok ustalony dla celów rachunkowych, za który jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej lub grupy krajowej sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, albo
 - b) rok kalendarzowy, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz są spełnione warunki dla hipotetycznego sprawozdania finansowego;
- 38) skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym – rozumie się przez to:
- a) sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, w którym aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne tej jednostki oraz jednostek, w których posiada ona udział konsolidujący, są przedstawiane jako aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednej jednostki, lub
 - b) sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości – w przypadku grupy, o której mowa w pkt 6 lit. b, lub
 - c) sprawozdanie finansowe jednostki dominującej najwyższego szczebla, które nie zostało sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, skorygowane w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej, lub
 - d) hipotetyczne sprawozdanie finansowe;
- 39) skonsolidowanym sprawozdaniu grupy – rozumie się przez to skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy międzynarodowej lub grupy krajowej;
- 40) stałym zakładzie – rozumie się przez to miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej:
- a) znajdujące się w jurysdykcji, w której jest ono traktowane jako zakład zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, pod

- warunkiem że ta jurysdykcja opodatkowuje dochód przypisany takiemu miejscu zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD,
- b) znajdujące się w jurysdykcji, która opodatkowuje dochód przypisany takiemu miejscu na zasadach właściwych dla podatku dochodowego (zasada netto) w sposób porównywalny do opodatkowania takim podatkiem rezydentów podatkowych tej jurysdykcji – w przypadku braku mającej zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
 - c) które byłyby traktowane jako zakład zgodnie z Modelową konwencją OECD, pod warunkiem że jurysdykcja, w której znajduje się takie miejsce, miałyby prawo do opodatkowania dochodu przypisanego temu miejscu zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD – w przypadku braku w tej jurysdykcji systemu podatku dochodowego od osób prawnych,
 - d) inne niż miejsca wymienione w lit. a–c, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza poza jurysdykcją, w której jest zlokalizowana centrala, pod warunkiem że jurysdykcja ta zwalnia lub wyłącza z podatku dochodowego dochód przypisany takiej działalności;
- 41) ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej – rozumie się przez to jednostkę, która byłaby jednostką inwestycyjną lub jednostką inwestującą w nieruchomości, gdyby:
- a) nie została utworzona w związku z zobowiązaniami z tytułu umowy ubezpieczenia lub umowy okresowego świadczenia o podobnym charakterze oraz
 - b) wszystkie udziały własnościowe w tej jednostce nie należałyby do jednostki podlegającej w jurysdykcji jej lokalizacji przepisom regulującym działalność zakładów ubezpieczeń;
- 42) udziale konsolidującym – rozumie się przez to posiadany, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w jednostce, którego właściciel jest zobowiązany do konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości lub byłby zobowiązany do takiej konsolidacji, gdyby sporządzał skonsolidowane sprawozdanie finansowe, przy czym uznaje się, że centrala posiada udziały konsolidujące w swoich stałych zakładach;
- 43) udziałach własnościowych – rozumie się przez to wszelkie udziały w kapitale dające prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki lub stałego zakładu, przy czym udziały

własnościowe w jednostce składowej przypisane do stałego zakładu uznaje się za udziały posiadane przez centralę;

- 44) ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – rozumie się przez to ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 oraz z 2024 r. poz. 232, 854, 1222 i);
- 45) ustawie o rachunkowości – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295 i 1598 oraz z 2024 r. poz. 619 i);
- 46) wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych – rozumie się przez to połowę sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych określonych w sprawozdaniu finansowym odpowiednio na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty ich wartości, przy czym jeżeli dany standard rachunkowości uwzględnia w rzeczowych aktywach trwałych środki pieniężne lub ekwiwalenty tych środków, wartości niematerialne i prawne, lub aktywa finansowe, w celu ustalenia tej wartości księgowej nie uwzględnia się takich składników aktywów;
- 47) właścicieli – rozumie się przez to osobę, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w jednostce składowej;
- 48) zatwierdzonym standardzie rachunkowości – rozumie się przez to właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości, zatwierdzone przez organ dysponujący upoważnieniem prawnym do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej, obowiązujących w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki.

2. Wielkość posiadanych pośrednio udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze w danej jednostce oblicza się jako iloczyn wielkości takich udziałów lub praw bezpośrednio łączących jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw. Jeżeli jednostkę uwzględnianą przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze w danej jednostce bezpośrednio łączą takie udziały lub prawa z więcej niż jedną jednostką, sumuje się iloczyny wielkości tych udziałów lub praw posiadanych pośrednio w tej jednostce ustalone odrębnie dla każdego takiego bezpośrednio posiadanego udziału lub prawa.

3. O ile ustawa nie stanowi inaczej, podatki, o których mowa w art. 1 ust. 1, oblicza się w walucie prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy. Kwoty uwzględniane na potrzeby obliczenia tych podatków, wyrażone w walucie innej niż waluta prezentacji

skonsolidowanego sprawozdania grupy, przelicza się na taką walutę zgodnie z metodą właściwą dla akceptowalnego standardu rachunkowości lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzeniu tego skonsolidowanego sprawozdania, niezależnie od przeliczeń dokonywanych dla celów konsolidacji.

4. Na potrzeby stosowania przepisów ustawy zawierających kwoty określone w euro, kwoty wyrażone w walucie innej niż euro przelicza się na euro według średniego miesięcznego kursu za grudzień roku kalendarzowego bezpośrednio poprzedzającego rozpoczęcie roku podatkowego, wyliczanego na podstawie bieżących kursów średnich na poszczególne dni grudnia ogłaszanych przez Europejski Bank Centralny albo Narodowy Bank Polski, jeżeli Europejski Bank Centralny nie ogłasza kursu dla danej waluty.

5. Przepisy ustawy stosuje się z uwzględnieniem znaczenia pojęć niezdefiniowanych w ustawie, określonego w akceptowalnym standardzie rachunkowości lub zatwierdzonym standardzie rachunkowości stosowanym w celu obliczenia podatków, o których mowa w art. 1 ust. 1.

6. Ilekroć w ustawie są użyte wyrażenia:

- 1) niemal wyłącznie – rozumie się przez to osiągnięcie określonych przychodów w wysokości nie mniejszej niż 90% ogółu przychodów jednostki za rok podatkowy,
- 2) prawie cały dochód – rozumie się przez to dochód w wysokości nie mniejszej niż 90% całkowitego dochodu jednostki za rok podatkowy

– chyba że podatnik wykaże, że brak spełnienia przez jednostkę warunków, o których mowa w pkt 1 lub 2, wynika ze szczególnych zdarzeń gospodarczych, w tym z osiągnięcia przez jednostkę za dany rok podatkowy przychodów lub dochodów o szczególnym charakterze.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, wykaz jurysdykcji innych niż Rzeczpospolita Polska, które wdrożyły kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania, kwalifikowaną zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków lub kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub spełniają wymagania bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, uwzględniając właściwe w tym zakresie wytyczne lub dokumenty przyjęte przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD.

Art. 3. 1. Przezrzystość podatkowa to cecha polegająca na traktowaniu przychodów, kosztów, dochodów lub strat danej jednostki zgodnie z przepisami danej jurysdykcji jako

odpowiednio osiągniętych lub poniesionych przez właścicieli tej jednostki proporcjonalnie do posiadanego przez nich, bezpośrednio lub pośrednio, udziału w tej jednostce.

2. Jednostką pośredniczącą jest jednostka, która jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji jej utworzenia, z wyjątkiem przypadku, gdy taka jednostka jest rezydentem podatkowym innej jurysdykcji, w której podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.

3. Jednostką pośredniczącą jest:

- 1) jednostką transparentną podatkowo – w zakresie, w jakim jest przejrzysta podatkowo w odniesieniu do danego właściciela zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tego właściciela;
- 2) odwróconą jednostką hybrydową – w zakresie, w jakim nie jest przejrzysta podatkowo w odniesieniu do danego właściciela zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tego właściciela.

4. Jednostką transparentną podatkowo jest również jednostka składowa, która nie jest rezydentem podatkowym w żadnej jurysdykcji i nie podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym lub krajowym podatkiem wyrównawczym w jurysdykcji, w której została utworzona, posiada zarząd lub są spełnione kryteria o podobnym charakterze, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której są zlokalizowani właściciele takiej jednostki;
- 2) nie posiada miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym została utworzona;
- 3) przychody, koszty, dochody lub straty takiej jednostki nie mogą zostać przypisane do stałego zakładu.

5. Jednostką hybrydową jest jednostka, która:

- 1) nie jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, oraz
- 2) jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowany jej właściciel.

Rozdział 2

Zakres podmiotowy ustawy

Art. 4. 1. Przepisy ustawy mają 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.

2. Przez minimalny przychód grupowy, o którym mowa w ust. 1, rozumie się roczny przychód grupy międzynarodowej lub grupy krajowej wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, wynoszący co najmniej 750 000 000 euro.

3. Minimalny przychód grupowy ustala się:

- 1) z uwzględnieniem przychodów jednostek wyłączonych;
- 2) z uwzględnieniem korekt dokonanych w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej – w przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie grupy zostało sporządzone na podstawie zatwierdzonego standardu rachunkowości innego niż akceptowalny standard rachunkowości;
- 3) na podstawie rocznego skonsolidowanego przychodu wynikającego z hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania.

4. W przypadku gdy grupa międzynarodowa lub grupa krajowa istnieje krócej niż cztery lata podatkowe, warunek, o którym mowa w ust. 1, uznaje się za spełniony, jeżeli grupa międzynarodowa lub grupa krajowa osiągnęły minimalny przychód grupowy w co najmniej dwóch latach podatkowych dotychczasowego okresu funkcjonowania takiej grupy.

5. W przypadku gdy rok podatkowy jest inny niż dwanaście miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 2, ustala się jako iloczyn liczby miesięcy tego roku podatkowego oraz kwoty 62 500 000 euro.

6. W przypadku połączonej grupy minimalny przychód grupowy ustala się na podstawie rocznego przychodu:

- 1) wykazanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej połączonej grupy;
- 2) odpowiadającego sumie rocznych przychodów, ustalanych za rok podatkowy lub lata podatkowe poprzedzające rok, w którym nastąpiło połączenie, wykazanych:
 - a) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej grupy uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 1,
 - b) w sprawozdaniu finansowym każdej jednostki uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 2,

- c) odpowiednio w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej jednostki oraz grupy uczestniczących w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 3.

7. W przypadku gdy grupa objęta przepisami ustawy podlega podziałowi na co najmniej dwie podzielone grupy, przepisy ustawy mają zastosowanie do każdej takiej podzielonej grupy, która osiągnęła minimalny przychód grupowy:

- 1) za pierwszy rok podatkowy następujący po podziale grupy, o ile podział grupy skutkuje rozpoczęciem nowego roku podatkowego albo za rok podatkowy, w którym dokonano podziału grupy, o ile podział grupy nie skutkuje rozpoczęciem takiego nowego roku podatkowego, lub
- 2) w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych, licząc od pierwszego roku, o którym mowa w pkt 1.

8. Przez połączoną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w którego wyniku:

- 1) wszystkie lub prawie wszystkie jednostki co najmniej dwóch odrębnych grup stają się jednostkami jednej grupy;
- 2) co najmniej dwie jednostki nienależące do żadnej grupy stają się jednostkami jednej nowej grupy;
- 3) jednostka nienależąca do żadnej grupy staje się jednostką istniejącej grupy.

9. Przez podzieloną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w którego wyniku jednostki jednej grupy stają się jednostkami co najmniej dwóch grup, niepodlegającymi konsolidacji dokonywanej przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

10. Spełnienie warunków, o których mowa w ust. 1–9, dla danej grupy międzynarodowej lub krajowej ustalają podatnicy globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Art. 5. 1. Przepisów ustawy nie stosuje się do jednostek wyłączonych, chyba że ustawa stanowi inaczej.

2. Przez jednostki wyłączone rozumie się:

- 1) jednostki rządowe;
- 2) organizacje międzynarodowe;
- 3) organizacje nienastawione na zysk;
- 4) fundusze emerytalne;
- 5) fundusze inwestycyjne będące jednostkami dominującymi najwyższego szczebla;

- 6) jednostki inwestujące w nieruchomości, jeżeli są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla;
- 7) jednostki, w których co najmniej 95% nominalnej wartości ich udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw, należy do jednostek, o których mowa w pkt 1–6, z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, jeżeli:
 - a) prowadzą działalność polegającą wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów, na rzecz jednostek, o których mowa w pkt 1–6, lub
 - b) prowadzą wyłącznie działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostki, o których mowa w pkt 1–6, lub
 - c) prowadzą wyłącznie lub niemal wyłącznie działalność wymienioną w lit. a lub b;
- 8) jednostki, w których co najmniej 85% nominalnej wartości ich udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw, należy do jednostek, o których mowa w pkt 1–6, z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, jeżeli prawie cały ich dochód pochodzi z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44.

3. Przez jednostki rządowe rozumie się jednostki, które spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) wchodzi w skład administracji państwowej lub samorządowej lub są w całości jej własnością;
- 2) nie prowadzą działalności gospodarczej oraz zostały utworzone głównie w celu:
 - a) realizacji zadań publicznych właściwych dla administracji państwowej lub samorządowej lub
 - b) gospodarowania nabytym lub powierzonym mieniem państwowym lub samorządowym, w tym przez inwestowanie z wykorzystaniem tego mienia lub zbycie składników takiego mienia;

- 3) są odpowiedzialne za czynności podejmowane w ramach swojej działalności przed właściwymi organami administracji państwowej lub samorządowej oraz corocznie przekazują tym organom sprawozdanie z takiej działalności;
- 4) prawo do ich mienia w przypadku likwidacji, rozwiązania lub innej formy utraty ich bytu prawnego oraz prawo do zysku lub nadwyżki środków, o ile podlegają one dystrybucji, przysługuje w całości jednostkom administracji państwowej lub samorządowej.

4. Przez organizacje międzynarodowe rozumie się organizacje międzyrządowe, w tym ponadnarodowe, agencje lub instytucje będące w całości własnością, w jakiegokolwiek formie, takich organizacji, które spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) w ich skład wchodzi głównie jurysdykcje;
- 2) zawarły z jurysdykcją, w której posiadają siedzibę, porozumienie w sprawie siedziby lub porozumienie o podobnym charakterze, w szczególności porozumienie uprawniające ich jednostkę organizacyjną lub biuro regionalne do korzystania z określonych przywilejów i immunitetów;
- 3) przepisy prawa lub przepisy wewnętrzne tych organizacji uniemożliwiają przeznaczenie ich zysku osobom innym niż te organizacje lub jednostki rządowe.

5. Przez organizacje nienastawione na zysk rozumie się jednostki, które spełniają łącznie następujące warunki:

- 1) prowadzą działalność na terytorium jurysdykcji, w której posiadają rezydencję, oraz:
 - a) zostały utworzone wyłącznie do celów religijnych, charytatywnych, naukowych, artystycznych, kulturalnych, sportowych, edukacyjnych, zdrowia publicznego, ochrony praw człowieka, ochrony zwierząt, ochrony środowiska lub innych podobnych celów lub
 - b) działają jako:
 - organizacje zrzeszające zawody, w tym samorzady zawodowe,
 - organizacje przedsiębiorców, w tym ligi przedsiębiorców, izby gospodarcze lub handlowe,
 - organizacje pracy, w tym związki zawodowe,
 - organizacje rolników lub ogrodników, w tym izby rolnicze,
 - organizacje obywatelskie,
 - organizacje prowadzone wyłącznie w celu promowania dobrobytu społecznego;
- 2) prawie cały dochód z ich działalności jest zwolniony z podatku dochodowego;

- 3) nie posiadają udziałowców, członków lub innych uczestników o podobnym charakterze, którzy są właścicielami lub beneficjentami ich dochodu lub majątku;
- 4) dochód lub majątek tych jednostek nie może zostać dystrybuowany, przekazany ani przypisany, w jakiegokolwiek formie, na rzecz osoby innej niż jednostka prowadząca działalność charytatywną, w sposób inny niż:
 - a) w związku z prowadzeniem przez jednostkę działalności charytatywnej,
 - b) jako zapłata godziwego wynagrodzenia za wykonane usługi lub z tytułu korzystania z majątku lub kapitału,
 - c) jako zapłata odzwierciedlająca wartość rynkową nabytego przez tę jednostkę majątku;
- 5) nie prowadzą działalności gospodarczej, która nie jest bezpośrednio związana z celami, w jakich zostały utworzone;
- 6) w przypadku rozwiązania lub innej formy utraty ich bytu prawnego, prawo do ich majątku lub przekazanie tego majątku przysługuje lub następuje na rzecz administracji państwowej lub samorządowej jurysdykcji, w której posiada rezydencję ta organizacja, lub na rzecz innej organizacji nienastawionej na zysk.

6. Przez fundusze emerytalne rozumie się:

- 1) jednostki, które zostały utworzone i działają wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu zarządzania, administrowania lub dostarczania świadczeń emerytalnych i świadczeń uzupełniających lub związanych ze świadczeniami emerytalnymi na rzecz osób fizycznych, jeżeli:
 - a) jednostki takie są uregulowane w takim charakterze przez jurysdykcję ich siedziby lub jedną z jej jednostek terytorialnych lub władz lokalnych lub
 - b) te świadczenia są zabezpieczone lub w inny sposób chronione na mocy przepisów jurysdykcji siedziby tych jednostek i finansowane z puli aktywów posiadanych w ramach porozumienia powierniczego lub przez powiernika w celu zabezpieczenia wykonania odpowiednich świadczeń w przypadku niewypłacalności grupy;
- 2) jednostki świadczące usługi emerytalne w rozumieniu ust. 7.

7. Przez jednostki świadczące usługi emerytalne rozumie się jednostki, które zostały utworzone i działają wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu:

- 1) inwestowania środków finansowych na rzecz funduszy emerytalnych, o których mowa w ust. 6 pkt 1, lub

2) prowadzenia działalności pomocniczej w stosunku do działalności, o której mowa w ust. 6 pkt 1, w przypadku gdy jednostka świadcząca takie usługi wchodzi w skład tej samej grupy co jednostki prowadzące taką działalność.

8. Centralę oraz jej wszystkie stałe zakłady uznaje się za jednostki wyłączone, jeżeli zarówno centrala, jak i jej wszystkie stałe zakłady spełniają warunki, o których mowa w ust. 2–7. W przypadku gdy centrala lub co najmniej jej jeden stały zakład nie spełnia warunków, o których mowa w ust. 2–7, zarówno centrala, jak i jej wszystkie stałe zakłady nie są jednostkami wyłączonymi.

9. Na potrzeby stosowania przepisu ust. 2 pkt 7 lit. b za jednostkę prowadzącą działalność pomocniczą do działalności prowadzonej przez organizację nienastawioną na zysk uznaje się również jednostkę, w której wszystkie udziały własnościowe posiada bezpośrednio lub pośrednio taka organizacja, jeżeli wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy przychód grupy, do której należy ta jednostka oraz ta organizacja, pomniejszony o przychód osiągnięty przez tę organizację i jednostki wyłączone, o których mowa w ust. 2 pkt 7 lit. a lub pkt 8, nie przekroczył niższej z kwot:

- 1) 750 000 000 euro albo
- 2) wartości odpowiadającej 25% przychodu osiągniętego przez tę grupę.

9. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostek, o których mowa w ust. 2 pkt 7 lub 8, nie uznaje się za jednostki wyłączone.

Art. 6. 1. Globalnego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków nie oblicza się w przypadku grupy krajowej.

2. Przy obliczeniu globalnego podatku wyrównawczego nie uwzględnia się jednostki lub jednostki składowej grupy międzynarodowej będących podatnikami krajowego podatku wyrównawczego.

Rozdział 3

Lokalizacja jednostki oraz stałego zakładu

Art. 7. 1. Jednostka inna niż jednostka pośrednicząca, jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest uznawana za rezydenta podatkowego zgodnie z przepisami wewnętrznymi danej jurysdykcji na podstawie miejsca jej zarządu, utworzenia lub innego kryterium o podobnym charakterze, przy czym rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej jest jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

2. Uznaje się, że:

- 1) jednostka, której lokalizacji nie można ustalić na podstawie ust. 1,
- 2) jednostka pośrednicząca będąca:
 - a) jednostką dominującą najwyższego szczebla lub
 - b) jednostką dominującą, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego albo jednostką obowiązującą do stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania– są zlokalizowane w jurysdykcji, w której zostały utworzone.

3. Uznaje się, że:

- 1) jednostka pośrednicząca inna niż jednostka określona w ust. 2 pkt 2,
 - 2) stały zakład, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d
- nie są zlokalizowane w żadnej jurysdykcji.

4. Stałe zakłady, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c, są zlokalizowane w jurysdykcjach określonych zgodnie z tym przepisem.

Art. 8. 1. Jeżeli jednostka składowa inna niż stały zakład jest zlokalizowana na podstawie art. 7 w dwóch jurysdykcjach, między którymi:

- 1) obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – uznaje się, że ta jednostka jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest rezydentem podatkowym zgodnie z taką umową;
- 2) nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – uznaje się, że ta jednostka jest zlokalizowana w tej jurysdykcji, w której:
 - a) kwota jej podatków kwalifikowanych należnych do zapłaty za dany rok podatkowy jest wyższa, przy czym przy obliczeniu kwoty podatków kwalifikowanych nie uwzględnia się kwoty podatków zapłaconych na podstawie przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych,
 - b) przysługuje jej wyższa kwota obniżenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego – w przypadku gdy kwota podatków kwalifikowanych należnych do zapłaty w tych jurysdykcjach wynosi zero lub jest taka sama.

2. W przypadku gdy nie można ustalić lokalizacji jednostki składowej zgodnie z ust. 1 pkt 2 lit. b, uznaje się, że taka jednostka:

- 1) jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której została utworzona – w przypadku jednostek dominujących najwyższego szczebla;
- 2) nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji – w przypadku jednostek składowych niebędących jednostkami dominującymi najwyższego szczebla.

3. Przepisy ust. 1 pkt 2 i ust. 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy:

- 1) jednostka składowa jest rezydentem podatkowym w obu jurysdykcjach będących stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i z tego względu nie może skorzystać z metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu na podstawie tej umowy, lub
- 2) umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wymaga zawarcia porozumienia między właściwymi organami w sprawie ustalenia rezydencji podatkowej jednostki składowej, a to porozumienie nie zostało zawarte do końca piętnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, którego to porozumienie dotyczy.

4. Jeżeli jednostka dominująca jest zlokalizowana zgodnie z art. 7 w dwóch jurysdykcjach i zgodnie z ust. 1–3 uznaje się ją za zlokalizowaną w jednej z tych jurysdykcji, w której nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, to druga z tych jurysdykcji ma prawo do stosowania tej zasady względem tej jednostki, chyba że jest to niezgodne z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

5. Jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 1 pkt 2, dotyczące poszczególnych jurysdykcji, są wyrażone w różnych walutach, przepis art. 2 ust. 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 9. Jeżeli jednostka składowa przeniosła lokalizację w trakcie roku podatkowego do innej jurysdykcji, uznaje się, że jest ona zlokalizowana w tej jurysdykcji, w której była zlokalizowana w pierwszym dniu tego roku podatkowego.

DZIAŁ II

Globalny podatek wyrównawczy

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej;
- 2) jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączonej lub jednostką składową niepodlegającą kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana;
- 3) jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział konsolidujący.

2. Przepis ust. 1 pkt 2 nie ma zastosowania do jednostek dominujących niższego szczebla, w których udział konsolidujący, bezpośrednio lub pośrednio, posiada inna jednostka dominująca niższego szczebla niebędąca jednostką wyłączoną, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub podlegająca kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana.

3. Przepis ust. 1 pkt 3 nie ma zastosowania do jednostki dominującej w częściowym posiadaniu, której wszystkie udziały własnościowe, bezpośrednio lub pośrednio, posiada inna jednostka dominująca w częściowym posiadaniu niebędąca jednostką wyłączoną, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub podlegająca kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana.

4. W przypadku gdy co najmniej dwie jednostki tej samej grupy spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.

Art. 11. 1. Podatnik ustala, czy jednostki składowe, w których posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe, stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe.

2. Przez nisko opodatkowaną jednostkę składową rozumie się:

- 1) jednostkę składową zlokalizowaną w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania;
- 2) bezpieczną jednostkę składową, która osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy i jej efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej;
- 3) jednostkę składową, której w danym roku podatkowym przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy.

3. Jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania jest jurysdykcja, w której grupa osiągnęła za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto oraz efektywna stawka podatkowa obliczona dla tej grupy jest niższa od minimalnej stawki podatkowej.

4. Efektywną stawkę podatkową stanowi stawka procentowa obliczona według wzoru:

$$\frac{\text{suma skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji}}{\text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto}} \times 100\%$$

5. Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto stanowi różnica między kwalifikowanym dochodem wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji a kwalifikowaną stratą wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

6. W celu ustalenia, czy jednostka jest nisko opodatkowaną jednostką składową, podatnik oblicza za rok podatkowy:

- 1) dla każdej jednostki składowej w której podatnik, bezpośrednio lub pośrednio, posiada udział własnościowy:
 - a) kwalifikowany dochód (stratę),
 - b) skorygowane podatki kwalifikowane;
- 2) dla każdej jurysdykcji, w której jest zlokalizowana co najmniej jedna jednostka składowa, o której mowa w pkt 1:
 - a) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto,
 - b) efektywną stawkę podatkową.

7. W przypadku bezpieczeństwa jednostek składowych lub innych jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w rozdziale 2, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących takich jednostek, w tym przepisów rozdziału 2.

Art. 12. 1. Podatnik oblicza globalny podatek wyrównawczy z tytułu udziałów własnościowych, które posiada, bezpośrednio lub pośrednio, w nisko opodatkowanych jednostkach składowych.

2. W celu obliczenia globalnego podatku wyrównawczego podatnik jest obowiązany obliczyć za rok podatkowy:

- 1) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy;
- 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy przypadający na nisko opodatkowaną jednostkę składową (jednostkowy globalny podatek wyrównawczy);
- 3) jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przypadający na podatnika (udziałowy globalny podatek wyrównawczy).

3. Globalny podatek wyrównawczy stanowi sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych.

Art. 13. 1. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:

$$(\text{indywidualna stawka podatkowa} \times \text{nadwyżka zysku}) + \\ \text{dodatkový podatek wyrównawczy} -$$

kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty gdzie:

- 1) indywidualna stawka podatkowa to różnica między minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową;
- 2) nadwyżka zysku to różnica między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym.

2. Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty oznacza taką kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, która nie jest przedmiotem sporu sądowego lub administracyjnego opartego na zarzutach niezgodności:

- 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym jurysdykcji, w której obowiązuje ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy;
- 2) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji;
- 3) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania, w całości lub w części, lub pomniejszenie podatku, w całości lub w części, lub z innymi porozumieniami albo decyzjami o podobnym charakterze.

3. Jeżeli w okresie czterech lat od zakończenia roku podatkowego nie został zapłacony kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy za ten rok podatkowy, podatnik:

- 1) ponownie oblicza jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za ten rok, przy czym nie pomniejsza tego podatku o ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy;
- 2) oblicza dodatkowy podatek wyrównawczy.

4. Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy podlega odliczeniu do wysokości obliczonego jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.

Art. 14. Jednostkowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:

$$\frac{\text{jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy} \times \text{kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej zlokalizowanej w danej jurysdykcji}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji}}$$

Art. 15. 1. Udziałowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się mnożąc jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przez udział procentowy jednostki dominującej.

2. Udział procentowy jednostki dominującej oznacza kwotę wyrażoną w procentach obliczoną według wzoru:

kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej –
kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej,
który można przypisać udziałom własnościowym
posiadanym przez właścicieli innych niż jednostka dominująca
$$\frac{\text{kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej}}{\text{kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej}} \times 100\%$$

3. Kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej, który można przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli niż jednostka dominująca, jest kwotą, którą można by przypisać takim właścicielom przy założeniu, że:

- 1) zysk netto nisko opodatkowanej jednostki składowej byłby równy kwalikowanemu dochodowi takiej jednostki;
- 2) jednostka dominująca sporządziłaby hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości;
- 3) jednostka dominująca posiadałaby udział konsolidujący w nisko opodatkowanej jednostce w taki sposób, że wszystkie przychody i koszty nisko opodatkowanej jednostki składowej podlegałyby, w hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, konsolidacji pełnej z przychodami i kosztami tej jednostki dominującej;
- 4) cały kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki zostałby przypisany do transakcji z osobami, które nie są jednostkami składowymi grupy międzynarodowej;
- 5) wszystkie udziały własnościowe, które nie są, bezpośrednio ani pośrednio, w posiadaniu jednostki dominującej, należałyby do właścicieli innych niż jednostki składowe grupy międzynarodowej.

4. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udział własnościowy w jednostce dominującej niższego szczebla lub jednostce dominującej w częściowym posiadaniu, w wyniku czego co najmniej dwie jednostki są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki składowej, to udziałowy globalny podatek wyrównawczy jednostki dominującej najwyższego szczebla pomniejsza się o kwotę udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej niższego szczebla lub jednostki dominującej w częściowym posiadaniu w odniesieniu do tej nisko opodatkowanej jednostki składowej. Pomniejszenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonuje się o kwotę nieprzekraczającą udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla, a niewykorzystana część nie podlega zwrotowi na rzecz tej jednostki w kolejnych latach podatkowych.

5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do jednostki dominującej, która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla i posiada udział własnościowy w jednostce dominującej niższego szczebla lub jednostce dominującej w częściowym posiadaniu.

6. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla lub jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, o których mowa w ust. 4 i 5, są zlokalizowane w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, pomniejszenia, o którym mowa w ust. 4, dokonuje się odpowiednio o kwotę kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego należnego od takiej jednostki zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, w odniesieniu do danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, przy czym przepis ust. 4 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Art. 16. 1. W przypadku dokonania korekt wpływających na wysokość efektywnej stawki podatkowej obliczonej dla danej jurysdykcji za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe (lata korygowane) podatnik ponownie oblicza w odniesieniu do tej jurysdykcji jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za te lata korygowane.

2. Dodatkowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4, suma nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie zgodnie z ust. 1 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane.

3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:

- 1) braku zapłaty w okresie czterech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego zgodnie z art. 13 ust. 3;
- 2) korekty kwalifikowanego dochodu (straty) lub podatków kwalifikowanych z tytułu zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych zgodnie odpowiednio z art. 59 i art. 79 ust. 1 pkt 4;
- 3) pomniejszenia całkowitej korekty podatku odroczonego zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 2;
- 4) ponownego ujęcia rezerwy z tytułu podatku odroczonego zgodnie z art. 89;
- 5) obniżenia podatków kwalifikowanych zgodnie z art. 96 ust. 1 pkt 2;
- 6) braku zapłaty w ciągu trzech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego podatku dochodowego w części bieżącej zgodnie z art. 96 ust. 3;
- 7) obniżenia krajowej stawki podatkowej poniżej minimalnej stawki podatkowej zgodnie z art. 97 ust. 1 pkt 1;
- 8) korekty wynikającej z nierozliczonego salda podatku od hipotetycznej wypłaty zysku zgodnie z art. 117 ust. 5.

4. Do dodatkowego podatku wyrównawczego za rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, dolicza się dodatkowy podatek wyrównawczy obliczony zgodnie z art. 98.

Art. 17. 1. W przypadku gdy w roku podatkowym w danej jurysdykcji powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy i w tej jurysdykcji nie został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, przepisy art. 14 i art. 15 stosuje się odpowiednio, przy czym w celu obliczenia:

- 1) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego przyjmuje się, że jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy jest równy kwocie dodatkowego podatku wyrównawczego, a kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy sumie kwalifikowanych dochodów tej jednostki za lata korygowane;
- 2) udziału procentowego jednostki dominującej przyjmuje się, że kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy ilorazowi kwoty jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego dla tej jednostki składowej, obliczonego zgodnie z pkt 1, oraz minimalnej stawki podatkowej.

2. W przypadku gdy zgodnie z art. 98 w roku podatkowym w danej jurysdykcji powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy:

- 1) przepisu art. 14 nie stosuje się, a jednostkowy globalny podatek wyrównawczy każdej zlokalizowanej w tej jurysdykcji jednostki składowej, która wykazuje kwotę ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych mniejszych od iloczynu kwalifikowanego dochodu (straty) tych jednostek oraz minimalnej stawki podatkowej, oblicza się według wzoru:

$$\text{kwalifikowany dochód (strata)} \times \text{minimalna stawka podatkowa} - \text{skorygowane podatki kwalifikowane}$$

- 2) udziałowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się zgodnie z ust. 1 pkt 2.

Rozdział 2

Jednostki o szczególnym charakterze

Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.

Art. 19. 1. W przypadku jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej efektywną stawkę podatkową oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę)

netto ustala się łącznie dla wszystkich odpowiednio jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych zlokalizowanych w danej jurysdykcji oraz odrębnie od innych jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do jednostki inwestycyjnej i ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej:

- 1) będących jednostkami transparentnymi podatkowo lub
- 2) dla których dokonano wyboru, o którym mowa w art. 118 ust. 1 albo art. 119 ust. 1.

3. Efektywna stawka podatkowa obliczana dla jednej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej jest równa ilorazowi skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki oraz przypadającego na grupę udziału w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki, o którym mowa w ust. 5. Jeżeli w danej jurysdykcji jest zlokalizowana więcej niż jedna taka jednostka, efektywną stawkę podatkową oblicza się łącznie w odniesieniu do wszystkich odpowiednio jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych zlokalizowanych w tej jurysdykcji, przez uwzględnienie łącznych skorygowanych podatków kwalifikowanych tych jednostek oraz przypadającego na grupę łącznego udziału w ich kwalifikowanym dochodzie (stracie).

4. Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stanowią skorygowane podatki kwalifikowane przypadające na udział grupy w kwalifikowanym dochodzie (stracie) danej jednostki, o którym mowa w ust. 5, oraz podatki kwalifikowane przydzielone tej jednostce zgodnie z art. 93.

5. Przypadający na grupę udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się na podstawie udziału procentowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2, z uwzględnieniem wyłącznie udziałów własnościowych, w odniesieniu do których nie dokonano wyboru zgodnie z art. 118 ust. 1 albo art. 119 ust. 1, przypadających na jednostki składowe tej grupy.

Art. 20. 1. W celu obliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13, dla jednej nisko opodatkowanej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się kwotę równą iloczynowi indywidualnej stawki podatkowej obliczonej dla tej jednostki oraz kwoty równej różnicy między przypadającym na grupę udziałem w kwalifikowanym dochodzie tej jednostki, obliczonym zgodnie z art. 19 ust. 5 a substratem majątkowo-osobowym tej jednostki obliczonym zgodnie z ust. 2. Jeżeli w danej jurysdykcji jest zlokalizowana więcej niż jedna taka jednostka w odniesieniu odpowiednio do jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej

jednostki inwestycyjnej, uwzględnia się przypadający na grupę łączny udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tych jednostek oraz sumuje się odpowiednio substrat majątkowo-osobowy przypadający na te jednostki.

2. Jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne ustalają obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego zgodnie z art. 101, uwzględniając kwotę kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dla tych jednostek.

3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczony dla jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, zgodnie z art. 13 i przepisami niniejszego rozdziału, pomniejsza się o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy obliczony odrębnie dla tych jednostek zgodnie z przepisami jurysdykcji ich lokalizacji, w części wymagalnej do zapłaty w rozumieniu art. 13 ust. 2.

Art. 21. W przypadku bezpieczeństwa jednostki składowej:

- 1) efektywną stawkę podatkową oraz
- 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w tym obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego

– oblicza się za każdy rok podatkowy odrębnie od innych jednostek składowych, w tym innych bezpieczeństwa jednostek składowych.

Art. 22. 1. W przypadku gdy jednostka dominująca posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w jednostce joint venture lub jednostce zależnej joint venture, oblicza dla tych jednostek podatek wyrównawczy grupy joint venture.

2. Podatek wyrównawczy grupy joint venture oblicza się jak globalny podatek wyrównawczy zgodnie z rozdziałem 1, przy czym:

- 1) jednostkę joint venture oraz jednostki zależne tej joint venture traktuje się tak, jakby jednostki te były jednostkami składowymi odrębnej grupy, a jednostka joint venture była jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy;
- 2) jednostka dominująca, o której mowa w ust. 1, oblicza udziałowy globalny podatek wyrównawczy zgodnie z art. 15, z uwzględnieniem jej udziału procentowego w jednostkowym globalnym podatku wyrównawczym poszczególnych jednostek grupy joint venture obliczonym zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1.

3. Podatek wyrównawczy grupy joint venture stanowi suma kwot udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla ustalonych zgodnie z ust. 2.

4. Podatek wyrównawczy grupy joint venture pomniejsza się o sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych obliczonych zgodnie z ust. 2, należnych od każdej jednostki dominującej, która jest podatnikiem lub podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, w odniesieniu do jednostek tej grupy joint venture. Jeżeli kwota obliczona zgodnie ze zdaniem pierwszym jest wyższa od zera, kwota ta powiększa całkowity podatek wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o którym mowa w art. 35 ust. 1.

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka joint venture nie posiada jednostki zależnej joint venture.

Art. 23. 1. W przypadku gdy co najmniej dwie jednostki tworzące podgrupę mniejszościową są zlokalizowane w tej samej jurysdykcji, efektywną stawkę podatkową oraz jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do tej podgrupy mniejszościowej ustala się odrębnie od pozostałych jednostek grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla jednostek podgrupy mniejszościowej są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej oraz odpowiednio z jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto pozostałych jednostek składowych grupy.

3. W przypadku mniejszościowej jednostki składowej niebędącej jednostką podgrupy mniejszościowej:

- 1) efektywną stawkę podatkową i jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się oddzielnie dla każdej takiej jednostki;
- 2) skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla takiej jednostki są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej grupy oraz odpowiednio z kwalifikowanego dochodu (straty) netto obliczanego dla tej jurysdykcji i tej grupy.

4. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do mniejszościowej jednostki składowej, która jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną.

DZIAŁ III

Krajowy podatek wyrównawczy

Art. 24. Podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest:

- 1) zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:
 - a) jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, w tym jednostka pośrednicząca, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2,
 - b) jednostka joint venture oraz jednostka zależna joint venture;
- 2) bezpaństwowa jednostka składowa będąca:
 - a) jednostką pośredniczącą, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1, jeżeli taka jednostka została utworzona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) stałym zakładem, jeżeli działalność takiego zakładu jest prowadzona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i ten zakład podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Art. 25. 1. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza podatnik będący nisko opodatkowaną jednostką składową.

2. Podatnik jest nisko opodatkowaną jednostką składową, jeżeli:

- 1) Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania dla grupy, w której podatnik jest jednostką składową – w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 24 pkt 1;
- 2) podatnik osiągnął kwalifikowany dochód za rok podatkowy i efektywna stawka podatkowa obliczona dla tego podatnika jest niższa od minimalnej stawki podatkowej – w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 24 pkt 2;
- 3) podatnikowi przydzielono w danym roku podatkowym dodatkowy podatek wyrównawczy.

3. Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, jeżeli w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej grupa osiągnęła za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto oraz efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej.

4. W celu ustalenia, czy Rzeczpospolita Polska jest dla danej grupy jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, oblicza się za rok podatkowy:

- 1) dla każdego podatnika kwalifikowany dochód (stratę) i skorygowane podatki kwalifikowane, z zastrzeżeniem art. 29 i art. 30;

- 2) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto oraz efektywną stawkę podatkową tej grupy dla Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 26. Jeżeli Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, oblicza się jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy według wzoru:

$$\text{(indywidualna stawka podatkowa} \times \text{nadwyżka zysku)} + \\ \text{dodatkowy podatek wyrównawczy}$$

gdzie:

- 1) indywidualną stawkę podatkową stanowi różnica między minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową;
- 2) nadwyżkę zysku stanowi różnica między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym;
- 3) dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi kwota podatku, o którym mowa w art. 16, obliczona odpowiednio dla krajowego podatku wyrównawczego.

Art. 27. 1. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:

$$\frac{\text{jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy} \times \text{kwalifikowany dochód podatnika}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich podatników}}$$

2. Nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego w przypadku podatnika, który poniósł kwalifikowaną stratę za rok podatkowy.

3. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza się niezależnie od wysokości udziału własnościowego, jaki posiadają jednostki dominujące danej grupy w tej jednostce składowej będącej podatnikiem.

Art. 28. W przypadku podatnika będącego jednostką, o której mowa w art. 19–23, krajowy podatek wyrównawczy oblicza się zgodnie z art. 27 stosując odpowiednio przepisy rozdziału 2 działu II. Podatek ten jest podatkiem należnym od tego podatnika.

Art. 29. 1. W celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF.

2. Na potrzeby stosowania ust. 1 podatnicy należący do tej samej grupy:

- 1) stosują ten sam akceptowalny standard rachunkowości stosowany na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie przepisami ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF;
- 2) przyjmują za rok obrotowy na podstawie przepisów o rachunkowości rok podatkowy jednostki dominującej najwyższego szczebla.

3. Jeżeli zgodnie z ustawą o rachunkowości nie jest możliwe przyjęcie przez podatnika roku podatkowego, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego podatnicy stosują akceptowalny standard rachunkowości lub zatwierdzony standard rachunkowości stosowany na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, krajowy podatek wyrównawczy oblicza się w złotych, a kwoty uwzględniane w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego wyrażone w walutach obcych, przelicza się na złote zgodnie z zasadami przewidzianymi w akceptowalnym standardzie rachunkowości zastosowanym zgodnie z ust. 1.

Art. 30. W celu obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych podatnika:

- 1) nie przydziela się podatnikowi podatków kwalifikowanych zgodnie z art. 93 pkt 1, 3 i 4;
- 2) przydziela się podatnikowi podatki kwalifikowane zgodnie z art. 93 pkt 5 wyłącznie w zakresie podatku u źródła.

Art. 31. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy działów II oraz V–XIII.

DZIAŁ IV

Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków

Art. 32. 1. Podatnikiem podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka składowa grupy międzynarodowej.

2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi.

Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:

- 1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania albo jurysdykcja ta jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub
- 2) jest jednostką wyłączoną.

Art. 34. 1. Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków stanowi iloczyn całkowitego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, obliczony dla wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, oraz udziału w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków przydzielonego Rzeczypospolitej Polskiej (udziału Rzeczypospolitej Polskiej).

2. Podatnicy wchodzący w skład danej grupy międzynarodowej są zobowiązani solidarnie do zapłaty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Art. 35. 1. Całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków, za rok podatkowy, stanowi suma kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, i odpowiednich kwot kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego przypadających na takie jednostki tej grupy, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 4 i z wyłączeniem nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

2. W sumie, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwot dotyczących danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, jeżeli za rok podatkowy:

- 1) wszystkie udziały własnościowe jednostki dominującej najwyższego szczebla w tej jednostce składowej posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej jedna jednostka dominująca, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego albo stosuje kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do tej jednostki składowej za ten rok podatkowy;
- 2) ta jednostka jest objęta wyborem, o którym mowa w art. 125.

3. Jeżeli daną nisko opodatkowaną jednostkę składową uwzględnia się w sumie, o której mowa w ust. 1, sumę tę pomniejsza się o udziałowy globalny podatek wyrównawczy lub odpowiedni kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy zapłacony przez jednostkę dominującą zgodnie z jej udziałem procentowym w tej jednostce.

Art. 36. 1. Udział Rzeczypospolitej Polskiej oblicza się za każdy rok podatkowy według wzoru:

$$50\% \times \text{współczynnik pracowników} + 50\% \times \text{współczynnik aktywów}$$

gdzie:

- 1) współczynnik pracowników – stanowi iloraz łącznej liczby pracowników jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz łącznej liczby pracowników jednostek składowych tej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i w jurysdykcjach, w których za rok podatkowy obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków;
- 2) współczynnik aktywów – stanowi iloraz sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych tej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w jurysdykcjach, w których w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków.

2. W celu obliczenia udziału Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) liczba pracowników oznacza liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty zatrudnionych w danym roku podatkowym we wszystkich jednostkach składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w tym niezależnych zleceniobiorców, pod warunkiem że uczestniczą oni w podstawowej działalności operacyjnej jednostki składowej;
- 2) pracowników stałego zakładu, których koszty wynagrodzeń ujęto w sprawozdaniu finansowym tego zakładu zgodnie z art. 70 i art. 71, przypisuje się do jurysdykcji, w której jest zlokalizowany stały zakład, i nie uwzględnia się w liczbie pracowników przypisywanych jurysdykcji, w której jest zlokalizowana centrala tego zakładu;
- 3) rzeczowe aktywa trwałe stałego zakładu ujęte w sprawozdaniu finansowym tego zakładu zgodnie z art. 70 i art. 71, przypisuje się do jurysdykcji lokalizacji zakładu i nie uwzględnia się w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana centrala tego zakładu;
- 4) nie uwzględnia się pracowników oraz rzeczowych aktywów trwałych:
 - a) jednostki inwestycyjnej oraz ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej,
 - b) jednostki pośredniczącej, chyba że są przydzielone stałemu zakładowi a w przypadku braku stałego zakładu są przydzielone jednostkom składowym zlokalizowanym w jurysdykcji, w której została utworzona jednostka pośrednicząca.

3. Udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla grupy międzynarodowej za rok podatkowy wynosi zero, jeżeli za poprzedni rok podatkowy nie powstało zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych w tej jurysdykcji. W przypadku jurysdykcji, o której mowa w zdaniu pierwszym, w celu obliczenia współczynnika pracowników i współczynnika aktywów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, w łącznej sumie pracowników i łącznej sumie rzeczowych aktywów trwałych nie uwzględnia się wartości dotyczących jednostek składowych zlokalizowanych w takiej jurysdykcji.

4. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do roku podatkowego, jeżeli we wszystkich jurysdykcjach, w których za ten rok obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków, udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla grupy międzynarodowej za ten rok podatkowy wyniósłby zero.

DZIAŁ V

Kwalifikowany dochód (strata)

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Oddział 1

Księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej

Art. 37. 1. Księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej za rok podatkowy stanowi zysk (strata) netto tej jednostki spełniający łącznie następujące warunki:

- 1) podlegałyby uwzględnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy;
- 2) został ustalony na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy;
- 3) nie uwzględnia korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.

2. Kwalifikowany dochód (strata) jednostki składowej za rok podatkowy stanowi księgowy dochód (strata) netto tej jednostki za rok podatkowy, skorygowany zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.

Art. 38. 1. W przypadku gdy księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej za rok podatkowy został ustalony na podstawie zatwierdzonego standardu rachunkowości

zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, innego niż akceptowalny standard rachunkowości, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej.

2. Istotna różnica rachunkowa to przekraczająca 75 000 000 euro łącznie dla jednostek składowych grupy, o których mowa w ust. 1, różnica między:

- 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy a
- 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF

– przy czym tę różnicę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego.

3. W przypadku gdy zastosowanie zasady lub procedury określonej w zatwierdzonym standardzie rachunkowości, innym niż akceptowalny standard rachunkowości, powoduje istotne różnice rachunkowe, kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji ustalone w odniesieniu do transakcji z zastosowaniem tej zasady lub procedury ustala się w odniesieniu do tej transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF.

Art. 39. 1. W przypadku gdy nie jest racjonalnie uzasadnione ustalenie księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej za rok podatkowy, na podstawie akceptowalnego standardu rachunkowości lub zatwierzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, księgowy dochód (stratę) netto takiej jednostki za ten rok podatkowy ustala się na podstawie innego akceptowalnego standardu rachunkowości lub zatwierzonego standardu rachunkowości zastosowanego przez jednostkę składową, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) księgi takiej jednostki są prowadzone na podstawie tego innego standardu rachunkowości;
- 2) informacje i zapisy ujęte w księgach są podane w sposób wiarygodny, przy czym jeżeli te informacje i zapisy są niewiarygodne, księgowy dochód (stratę) netto ustala się na podstawie danych, które pozwalają na odzwierciedlenie stanu rzeczywistego;
- 3) trwałe różnice rachunkowe wynikające z ustalenia przychodów, kosztów lub innych pozycji w odniesieniu do transakcji na podstawie tego innego standardu rachunkowości, zostaną skorygowane przez ustalenie przychodów, kosztów i innych pozycji w

odniesieniu do tych transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy za ten rok podatkowy.

2. Trwałe różnice rachunkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, to przekraczające 1 000 000 euro trwałe różnice między:

- 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości, innym niż akceptowalny lub zatwierdzony standard rachunkowości zastosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy a
- 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w akceptowalnym standardzie rachunkowości lub zatwierdzonym standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy

– przy czym różnicę tę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego.

Art. 40. Jednostka składowa jest obowiązana obliczyć księgowy dochód (stratę) netto na podstawie akceptowalnego lub zatwierzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 38 i art. 39, jeżeli:

- 1) jednostka ta nie prowadzi ksiąg na podstawie akceptowalnego standardu rachunkowości lub zatwierzonego standardu rachunkowości albo
- 2) to skonsolidowane sprawozdanie grupy jest hipotetycznym sprawozdaniem finansowym.

Oddział 2

Korekty księgowego dochodu (straty) netto

Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:

- 1) korekty z tytułu:
 - a) obciążenia podatkowego netto,
 - b) dywidend wyłączonych,

- c) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, jeżeli jednostka składowa nie dokonała wyboru, o którym mowa w pkt 2 lit. h,
 - d) uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny,
 - e) zysków (strat) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji,
 - f) asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych,
 - g) niedozwolonych kosztów,
 - h) błędów wcześniejszego okresu,
 - i) zmiany zasad rachunkowości,
 - j) naliczonych kosztów emerytalnych,
 - k) wewnątrzgrupowych porozumień finansowych,
 - l) przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń,
 - m) kapitału Tier I,
 - n) zasady ceny rynkowej;
- 2) korekty wynikające z dokonanych wyborów w zakresie:
- a) dywidendy z inwestycji portfelowej,
 - b) wynagrodzenia w formie akcji,
 - c) ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji,
 - d) dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami,
 - e) skonsolidowanego podejścia księgowego,
 - f) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe,
 - g) zwolnienia z długu,
 - h) włączenia udziałów własnościowych;
- 3) korekty w zakresie ulg:
- a) kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi,
 - b) kwalifikowanej zbywalnej ulgi,
 - c) innych niż wymienione w lit. a i b.

2. Jednostka składowa jest obowiązana do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami oraz właściwymi standardami rachunkowości, w sposób zapewniający określenie wysokości kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego, globalnego podatku wyrównawczego,

krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

3. Jednostka dominująca grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 2, również korekty księgowego dochodu (straty) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych grupy, z wyłączeniem przychodów, kosztów, zysków, strat oraz transakcji zarejestrowanych w księgach tych jednostek w celu obliczenia zysku (straty) netto oraz księgowego dochodu (straty) netto, chyba że wpływają one na korekty tego księgowego dochodu (straty) netto, kwalifikowany dochód (stratę) lub substrat majątkowo-osobowy.

Art. 42. Korekta z tytułu obciążenia podatkowego netto, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. a, polega na zwiększeniu o pozycje, które uprzednio zmniejszyły księgowy dochód (stratę) netto, oraz pomniejszeniu o pozycje, które uprzednio zwiększyły ten księgowy dochód (stratę) netto, z tytułu:

- 1) podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 77, bieżących i odroczonych ujętych w obciążeniu wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego albo ujętych w księgach jako koszt lub podobny zapis, w tym podatków kwalifikowanych naliczonych od dochodu (przychodów), który jest wyłączony z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty);
- 2) aktywa z tytułu podatku odroczonego od straty za rok podatkowy;
- 3) kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego naliczonych jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego;
- 4) globalnego podatku wyrównawczego, podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków lub podatków równoważnych wynikających z przepisów obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska, które są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi zasadami OECD odpowiadającymi tym przepisom, naliczonych jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego;
- 5) wyłączonego przypisanego podatku, o którym mowa w art. 79 ust. 2, naliczonego jako koszt.

Art. 43. 1. Korekta z tytułu dywidend wyłączonych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. b, polega na nieuwzględnieniu dywidend oraz innych płatności o podobnym charakterze otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych.

2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do dywidendy lub innej płatności o podobnym charakterze otrzymanej lub naliczonej z tytułu:

1) udziałów własnościowych:

a) w jednostce składowej posiadanych przez inne jednostki składowe grupy, które dają prawa do mniej niż 10% zysków, kapitału, rezerw lub praw głosu w tej jednostce w dniu płatności lub naliczenia zysków lub zbycia tych udziałów (inwestycja portfelowa) oraz

b) które stanowią dla jednostki składowej otrzymującej lub naliczającej w księgach tę dywidendę lub inną płatność, ekonomiczną własność nieprzerwanie przez okres krótszy niż dwanaście miesięcy liczony na dzień otrzymania lub naliczenia tej dywidendy lub innej płatności, przy czym uznaje się, że:

- udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej w danym okresie, jeżeli jednostka ta posiada całość lub prawie wszystkie prawa i obowiązki albo jest uprawniona do całości lub prawie wszystkich praw i obowiązków, które wynikają z posiadania tych udziałów, w tym prawa do zysków, kapitału, rezerw lub prawa głosu, i jednostka ta w tym okresie nie zrzekła się tych praw ani ich nie przeniosła na inną osobę,
- nie przerywa okresu, w którym udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej, przeniesienie tych udziałów na inną jednostkę składową grupy w drodze reorganizacji, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu VIII;

2) udziałów własnościowych w jednostce inwestycyjnej, dla której został dokonany wybór w zakresie stosowania metody opodatkowania opartej na wypłacie zysku zgodnie z art. 119, lub która podlega równoważnym przepisom jurysdykcji jej lokalizacji odpowiadającym art. 43 dyrektywy 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej podlega Modelowym zasadom OECD odpowiadającym tym przepisom.

Art. 44. 1. Korekta z tytułu wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. c, polega na nieuwzględnieniu zysków oraz strat wynikających:

- 1) ze zmian wartości godziwej udziałów własnościowych, z wyjątkiem inwestycji portfelowej, albo
- 2) z udziałów własnościowych, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności, albo
- 3) z tytułu zbycia udziałów własnościowych, z wyjątkiem zbycia inwestycji portfelowej.

2. Przepis ust. 1 stosuje się do tych zysków oraz strat, które zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej za rok podatkowy.

Art. 45. Korekta z tytułu uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. d, polega na uwzględnieniu zysku (straty) netto, odpowiednio powiększonego (pomniejszonej) o związane z zyskiem (stratą) podatki kwalifikowane, o których mowa w art. 77, za dany rok podatkowy z tytułu aktualizacji wyceny, powstałe w wyniku zastosowania metody, w ramach której w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) okresowo koryguje się ich wartość bilansową do wartości godziwej;
- 2) wykazuje się zmiany wartości w innych całkowitych dochodach;
- 3) nie wykazuje się w rachunku zysków i strat tych zysków (strat), które zostały wykazane w innych całkowitych dochodach.

Art. 46. Korekta z tytułu zysków (strat) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. e, polega na ich nieuwzględnieniu zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu VIII.

Art. 47. Korekta z tytułu asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. f, polega na uwzględnieniu zysku (straty) z tytułu różnic kursowych, w odniesieniu do jednostki składowej, której waluta stosowana do określenia księgowego dochodu (straty) netto (księgowa waluta funkcjonalna) jest inna niż waluta stosowana do określenia dochodu (straty) podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, o którym mowa w art. 77, w jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana (podatkowa waluta funkcjonalna), jeżeli ten zysk (strata):

- 1) jest uwzględniany przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym lub przy obliczaniu straty w opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną;
- 2) jest uwzględniany przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między:

- a) księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną,
 - b) walutą inną niż podatkowa waluta funkcjonalna i księgową walutą funkcjonalną (trzecią walutą obcą) a księgową walutą funkcjonalną;
- 3) można przypisać zmianom kursu wymiany między trzecią walutą obcą a podatkową walutą funkcjonalną niezależnie od tego, czy taki zysk (strata) jest uwzględniony w dochodzie podlegającym opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym lub stracie w opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.

Art. 48. 1. Korekta z tytułu niedozwolonych kosztów, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. g, polega na nieuwzględnieniu kosztów lub rezerw, naliczonych przez jednostkę składową:

- 1) wynikających z czynności, które na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej lub jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, łapówek i ukrytych prowizji;
- 2) z tytułu grzywien i kar, określonych na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro.

2. Kwotę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, odnosi się do:

- 1) jednostkowej kwoty grzywny lub kary;
- 2) sumy grzywny lub kary naliczonej w roku podatkowym, jeżeli jest ona wymierzana dziennie lub okresowo, w związku z określonymi czynnościami wymagającymi działań naprawczych.

Art. 49. 1. Korekta z tytułu błędów wcześniejszego okresu, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. h, polega na uwzględnieniu wartości zmiany kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego, którą można przypisać korekcie błędu popełnionego przy określaniu księgowego dochodu (straty) netto za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe, jeżeli ten błąd miał wpływ na przychody, koszty lub podobne zapisy uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) za ten poprzedni rok podatkowy lub te poprzednie lata podatkowe.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, w przypadku gdy:

- 1) korekta błędu dotyczy roku podatkowego lub lat podatkowych, w których jednostka składowa nie stosowała przepisów ustawy;
- 2) korekta została dokonana na podstawie art. 96 lub art. 97.

Art. 50. Korekta z tytułu zmiany zasad rachunkowości, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. i, polega na uwzględnieniu wartości zmiany kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego wynikającej ze zmiany zasad lub polityki rachunkowości jednostki składowej, jeżeli miała ona wpływ na przychody, koszty lub podobne zapisy uwzględnione przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Art. 51. Korekta z tytułu naliczonych kosztów emerytalnych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. j, polega na uwzględnieniu różnicy ustalonej za dany rok podatkowy między kwotą kosztów z tytułu zobowiązań emerytalnych uwzględnionych w księgowym dochodzie (stracie) netto a kwotą składek wpłaconych do funduszu emerytalnego.

Art. 52. 1. Korekta z tytułu wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. k, polega na nieuwzględnieniu kosztów lub podobnych odliczeń wynikających z wewnątrzgrupowych porozumień finansowych.

2. Przez wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki składowe grupy, w ramach którego jednostka składowa opodatkowana wyższą stawką podatku kwalifikowanego udziela bezpośrednio lub za pośrednictwem innej osoby lub innych osób finansowania w formie pożyczki lub kredytu lub w inny sposób finansuje jednostkę składową opodatkowaną niższą stawką podatku kwalifikowanego.

3. Przepisy ust. 1 stosuje się, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) jednostka składowa otrzymująca finansowanie w ramach wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego jest zlokalizowana w jurysdykcji, która:
 - a) jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania lub
 - b) byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby ta jednostka nie naliczyła kosztu lub podobnego odliczenia wynikającego z tego finansowania przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym;
- 2) jednostka składowa udzielająca finansowania w ramach wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego jest zlokalizowana w jurysdykcji, która:
 - a) nie jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania lub
 - b) nie byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby ta jednostka nie naliczyła przychodu (dochodu) wynikającego z tego udzielonego finansowania przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym;

3) w okresie obowiązywania wewnątrzgrupowych porozumień finansowych porozumienia te prowadzą do wzrostu kosztów lub podobnych odliczeń uwzględnianych przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki otrzymującej finansowanie nie powodując współmiernego wzrostu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym dochodu jednostki składowej, która udziela tego finansowania, w tym gdy dochód z tego finansowania jest wyłączony lub zwolniony z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub podlega odliczeniu, uldze lub innej korzyści podatkowej w tym podatku.

4. W celu ustalenia spełnienia warunku, o którym mowa w ust. 3 pkt 1 lit. b oraz pkt 2 lit. b, porównuje się efektywną stawkę podatkową obliczoną w odniesieniu do danej jurysdykcji bez uwzględnienia odpowiednio kosztów lub podobnych odliczeń albo przychodów (dochodów) naliczonych z wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego z efektywną stawką podatkową obliczoną w odniesieniu do tej samej jurysdykcji, z uwzględnieniem odpowiednio takich kosztów lub odliczeń albo przychodów (dochodów).

Art. 53. 1. Korekta z tytułu przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. 1, polega na nieuwzględnieniu:

- 1) przychodów z kwot pobranych od ubezpieczonych, stanowiących równowartość podatków zapłaconych przez taką jednostkę z tytułu wypłat lub zwrotów na rzecz ubezpieczonych;
- 2) zmiany stanu rezerw z tytułu wypłaty na rzecz ubezpieczonego w przypadku, gdy taka zmiana jest równa kwocie dywidendy wyłączonej, pomniejszonej o opłatę zarządczą, uzyskanej z tytułu udziałów lub akcji posiadanych przez ten zakład ubezpieczeń w imieniu tego ubezpieczonego.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1:

- 1) wartość kwot pobranych od ubezpieczonych zmniejsza księgowy dochód (stratę) netto wyłącznie w przypadku, gdy kwoty te nie zostały uwzględnione w tym księgowym dochodzie (stracie) netto zakładu ubezpieczeń jako koszty lub podobne odliczenia;
- 2) wypłaty lub zwroty na rzecz ubezpieczonych w zakresie, w jakim zwiększenia lub zmniejszenia zobowiązań odpowiadające tym wypłatom lub zwrotom zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto jako koszty lub podobne odliczenia, zwiększają księgowy dochód (stratę) netto wyłącznie w przypadku, gdy te wypłaty lub zwroty nie zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto tego zakładu ubezpieczeń.

Art. 54. 1. Korekta z tytułu kapitału Tier I, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. m, polega na:

- 1) pomniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zmniejszenia kapitału własnego w wyniku dokonanych lub należnych wypłat w odniesieniu do instrumentu wyemitowanego przez tę jednostkę z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I;
- 2) zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zwiększenia kapitału własnego w wyniku wpłat otrzymanych lub należnych z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I.

2. Przez dodatkowy kapitał Tier I, o którym mowa w ust. 1, rozumie się instrument emitowany przez jednostkę składową zgodnie z wymogami ostrożnościowymi mającymi zastosowanie do sektora bankowego, który:

- 1) jest zamienny na kapitał własny lub odpisany w przypadku wystąpienia wcześniej określonego zdarzenia oraz
- 2) odznacza się właściwościami mającymi na celu łatwiejsze pokrycie strat na wypadek kryzysu finansowego.

3. Przez zastrzeżony kapitał Tier I, o którym mowa w ust. 1, rozumie się instrument emitowany przez jednostkę składową zgodnie z wymogami ostrożnościowymi mającymi zastosowanie do sektora ubezpieczeniowego, który spełnia warunki określone w ust. 2.

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do zmian kapitału własnego, które wynikają z emisji instrumentu lub umorzenia dodatkowego kapitału Tier I lub zastrzeżonego kapitału Tier I.

Art. 55. 1. Korekta z tytułu zasady ceny rynkowej, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. n, polega na:

- 1) uwzględnieniu wartości transakcji między jednostkami składowymi grupy, które zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej kwocie oraz zgodnie z zasadą ceny rynkowej;
- 2) korekcie wartości transakcji do kwoty zgodnej z zasadą ceny rynkowej w przypadku transakcji, które nie zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej kwocie oraz w wartości zgodnej z zasadą ceny rynkowej, z uwzględnieniem zasad określonych w ust. 2–7.

2. Zasada ceny rynkowej polega na ujmowaniu transakcji między jednostkami składowymi grupy zgodnie z warunkami, które zostałyby uzyskane między osobami niepowiązаныmi w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach.

3. Przepis ust. 1 w zakresie zgodności z zasadą ceny rynkowej może nie mieć zastosowania do wyceny transakcji, które zostały zawarte między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji oraz zostały wycenione w tej samej kwocie, z wyjątkiem transakcji między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w danej jurysdykcji a zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji mniejszościowymi jednostkami składowymi, jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi.

4. Jeżeli kwota transakcji uwzględniona w księgowych dochodach (stratach) netto jednostek składowych będących stronami transakcji została również ujęta przy obliczeniu dochodu opodatkowanego podatkiem kwalifikowanym tych jednostek oraz wycena ta nie została zakwestionowana lub zmieniona przez właściwe organy podatkowe, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) ta transakcja podlega wycenie według tej kwoty.

5. Kwotę transakcji uwzględnioną w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednostki składowej koryguje się do wysokości kwoty przyjętej przy obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, w szczególności jeżeli:

- 1) dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym wynikający z tych transakcji został określony w wartości innej niż wartość uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto tej jednostki;
- 2) wycena transakcji jest przedmiotem uprzedniego porozumienia cenowego zawartego między właściwymi organami wszystkich jurysdykcji, w których są zlokalizowane jednostki będące stronami tej transakcji.

6. Jeżeli strata ze sprzedaży składnika aktywów lub innego jego przeniesienia między jednostkami składowymi grupy zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji została określona niezgodnie z zasadą ceny rynkowej i ta strata została uwzględniona przy obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty), podlega ona skorygowaniu zgodnie z tą zasadą.

7. Transakcje, o których mowa w ust. 1 i 6, nie podlegają skorygowaniu zgodnie z zasadami określonymi w tym przepisie w przypadku, gdy taka korekta prowadziłaby do podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu wynikającego z tych transakcji.

Art. 56. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie dywidendy z inwestycji portfelowej, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. a, polega na uwzględnieniu dywidend lub innych wypłat uzyskanych przez jednostkę składową z tytułu inwestycji portfelowych, bez względu na okres, przez który ta jednostka posiada taką inwestycję portfelową na dzień wypłaty.

Art. 57. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie wynagrodzenia w formie akcji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. b, polega na zastąpieniu kwoty ujętej w księgowym dochodzie (stracie) netto jako kosztu lub wydatku na wynagrodzenia w formie akcji w wysokości wartości rynkowej tych akcji, określonej na dzień ich wydania, kwotą takiego kosztu lub wydatku w wysokości wartości rynkowej tych akcji określonej na dzień ich realizacji, w części, w jakiej taki koszt lub wydatek może zostać odliczony przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do akcji wyemitowanych przez:

- 1) jednostkę składową wypłacającą wynagrodzenie w formie akcji na rzecz swoich pracowników lub osób niebędących pracownikami, jeżeli dla tej jednostki składowej są wykonywane prace lub inne świadczenia, z tytułu których jest wypłacane to wynagrodzenie;
- 2) inną jednostkę składową niż jednostka składowa, która wypłaca wynagrodzenie w formie akcji, jeżeli prace lub inne świadczenia, z tytułu których jest wypłacane to wynagrodzenie, są wykonywane wyłącznie dla tej jednostki składowej.

3. Wybór w zakresie wynagrodzenia w formie akcji ma zastosowanie do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór, jeżeli przepisy dotyczące opodatkowania dochodu podatkiem kwalifikowanym, obowiązujące w tej jurysdykcji, uprawniają do odliczenia kwoty kosztu lub wydatku na wynagrodzenia na podstawie o wartości rynkowej akcji na dzień ich realizacji.

4. W przypadku gdy wybór w zakresie wynagrodzenia w formie akcji został odwołany, kwota niezapłaconych kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji odliczona zgodnie z tym wyborem, która przekracza koszty księgowe naliczone na dzień wydania akcji, podwyższa księgowy dochód netto lub obniża księgową stratę netto za rok podatkowy, w którym wybór został odwołany.

5. W przypadku gdy prawo do wynagrodzenia w formie akcji nie zostało zrealizowane, kwotę kosztów lub wydatków z tego tytułu uwzględnioną przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) w poprzednich latach podatkowych, uwzględnia się przez odpowiednio podwyższenie księgowego dochodu lub zmniejszenie straty netto za rok podatkowy, w którym możliwość realizacji tego prawa wygasła.

6. Jeżeli część kwoty kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji została ujęta w księgach jednostki składowej w latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonania wyboru w zakresie wynagrodzenia w formie akcji, kwotę różnicy

między całkowitą kwotą kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która została odliczona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki w tych poprzednich latach, a łączną kwotą kosztów lub wydatków z tego tytułu, która zostałaby odliczona przy obliczaniu jej kwalifikowanego dochodu (straty) w tych poprzednich latach, gdyby ten wybór został dokonany w tych latach podatkowych, uwzględnia się odpowiednio w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej za rok podatkowy, w którym dokonano wyboru.

7. Ilekroć w niniejszym artykule jest mowa o akcjach, rozumie się przez to również opcje na akcje, warranty na akcje oraz instrumenty o podobnym charakterze.

Art. 58. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji).

2. Wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji stosuje się do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór, chyba że wybór dotyczy wyłącznie rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych lub jednostek inwestycyjnych.

3. W odniesieniu do jurysdykcji, do której został dokonany wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, zyski (straty) z aktywów i zobowiązań ujęte według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jakiejkolwiek jednostki składowej zlokalizowanej w tej jurysdykcji objętej tym wyborem.

4. W celu określenia zysku (straty) ustalanego zgodnie z zasadą realizacji, wartość bilansową aktywów lub zobowiązań stanowi wartość bilansowa z dnia nabycia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań lub wartość bilansowa w pierwszym dniu roku podatkowego, w którym dokonano wyboru, w zależności od tego, która z tych dat jest późniejsza.

5. W przypadku gdy wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji został odwołany, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się za rok podatkowy, w którym to odwołanie nastąpiło, o kwotę różnicy między wartością godziwą aktywów lub zobowiązań a wartością bilansową tych aktywów lub zobowiązań ustaloną na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym dokonano tego odwołania, przy czym kwota ta jest doliczana, jeżeli wartość godziwa jest wyższa od wartości bilansowej albo odliczana, jeżeli wartość

bilansowa jest wyższa od wartości godziwej za rok podatkowy, w którym to odwołanie nastąpiło.

Art. 59. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. d, polega na przypisaniu do roku podatkowego, za który dokonano wyboru, oraz na okres czterech lat podatkowych poprzedzających ten rok wyboru, zysku netto osiągniętego w tym roku wyboru:

- 1) przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji;
- 2) ze zbycia nieruchomości zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w pkt 1, na rzecz osoby lub osób spoza grupy.

2. Wybór w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami stosuje się:

- 1) do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór;
- 2) w przypadku, gdy za rok podatkowy, na który dokonano wyboru, został osiągnięty zysk netto ze zbycia nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, liczony jako różnica między łącznym zyskiem a łącznymi stratami poniesionymi w tym roku przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji.

3. Przypisanie zysku netto, o którym mowa w ust. 1, na okres czterech lat podatkowych poprzedzających rok, za który dokonano wyboru, polega na pomniejszeniu tego zysku netto o stratę netto liczoną jako różnica między łącznymi stratami a łącznymi zyskami osiągniętymi przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, które zostały osiągnięte ze zbycia nieruchomości:

- 1) w czwartym roku podatkowym poprzedzającym rok, za który dokonano wyboru, w przypadku gdy:
 - a) została poniesiona strata netto za ten rok oraz
 - b) ta strata netto w całości lub w części nie została wcześniej rozliczona zgodnie z wyborem dokonany w latach poprzedzających rok wyboru, o którym mowa w ust. 1;
- 2) w trzecim i kolejnym następującym po nim roku podatkowym poprzedzającym rok, za który dokonano wyboru, w przypadku gdy:
 - a) ten rok jest pierwszym rokiem czteroletniego okresu poprzedzającego rok wyboru, za który została poniesiona strata netto ze zbycia nieruchomości,

- b) ta strata netto w całości lub w części nie została wcześniej rozliczona zgodnie z wyborem dokonany w latach poprzedzających rok wyboru, o którym mowa w ust. 1,
- c) strata netto poniesiona w roku podatkowym poprzedzającym ten rok nie pomniejszyła w całości zysku netto rozliczanego zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1.

4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do części straty netto, jeżeli wartość bezwzględna tej straty netto jest niższa od pomniejszanego zysku netto zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1.

5. Jeżeli po rozliczeniu, o którym mowa w ust. 3 i 4, pozostanie nierozliczona część zysku netto, ta część podlega przypisaniu równomiernie na okres, o którym mowa w ust. 1, do wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji w proporcji, w jakiej pozostaje zysk netto jednostki składowej ze zbycia tych lokalnych aktywów trwałych do takiego zysku netto wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji, osiągnięty w roku, za który dokonano wyboru. Jeżeli dana jednostka składowa nie była jednostką składową grupy lub nie była zlokalizowana w danej jurysdykcji w którymkolwiek z czterech lat podatkowych poprzedzających rok, za który dokonano wyboru, kwotę łącznego zysku netto przypisaną do tego roku przydziela się w równych częściach pozostałym jednostkom składowym zlokalizowanym w tej jurysdykcji.

6. Dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji ponownie oblicza się kwalifikowany dochód (stratę) za lata, w których dokonano rozliczenia zgodnie z ust. 3 i 5.

7. W przypadku, o którym mowa w ust. 6, oblicza się dodatkowy podatek wyrównawczy, zgodnie z art. 16.

Art. 60. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie skonsolidowanego podejścia księgowego, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. e, polega na wyłączeniu z księgowych dochodów (strat) netto jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji przychodów, kosztów, zysków, strat i podobnych pozycji, które wynikają z transakcji między tymi jednostkami, jeżeli te jednostki wchodzi w skład podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, albo grupy objętej podobną konsolidacją podatkową na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.

2. W roku podatkowym, za który dokonano wyboru w zakresie skonsolidowanego podejścia księgowego, oraz w roku, za który ten wybór został odwołany, koryguje się

przychody, koszty, zyski, straty i podobne pozycje, o których mowa w ust. 1, uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto w taki sposób, aby pozycje te nie zostały uwzględnione w kwalifikowanym dochodzie (stracie) więcej niż jeden raz lub pominięte w wyniku takiego wyboru lub jego odwołania.

3. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do jednostek inwestycyjnych, ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, jednostek joint venture oraz mniejszościowych jednostek składowych.

Art. 61. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. f, polega na objęciu korektą z tytułu wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. c, również zysków (strat) powstających w związku z ustanowieniem instrumentów zabezpieczających przed ryzykiem wahań kursowych udziały własnościowe, które jednostka składowa posiada w innej jednostce składowej.

2. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) instrument zabezpieczający zabezpiecza przed ryzykiem walutowym udziały własnościowe inne niż udziały posiadane w inwestycji portfelowej;
- 2) zyski (straty) zostały wykazane w innych całkowitych dochodach;
- 3) instrument zabezpieczający jest uznawany za efektywne zabezpieczenie zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości finansowej stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania grupy, z zastrzeżeniem art. 29.

3. Prawo do korekty wynikającej z wyboru w zakresie wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe przysługuje jednostce składowej, która posiada zabezpieczane udziały własnościowe, również w przypadku, gdy są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) stroną transakcji zabezpieczającej wynikającej z instrumentu zabezpieczającego jest inna jednostka składowa tej samej grupy;
- 2) księgowy i ekonomiczny skutek tego zabezpieczenia uwzględnia się przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto jednostki posiadającej zabezpieczane udziały własnościowe.

Art. 62. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie zwolnienia z długu, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. g, polega na nieuwzględnieniu ujętych w księgowym dochodzie

(stracie) netto przychodów (dochodów) z tytułu zwolnienia z długu, które podlegają zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym, jeżeli:

- 1) te przychody (dochody) odpowiadają wartości zobowiązań tej jednostki umorzonych w drodze:
 - a) postępowania upadłościowego, likwidacyjnego, pojednawczego, układowego oraz innego postępowania o podobnym charakterze prowadzonego na podstawie właściwych przepisów jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, które zostało zatwierdzone przez właściwy organ sądowy tej jurysdykcji lub niezależnego zarządcy masy upadłościowej powołanego w celach prowadzenia takiego postępowania,
 - b) układu albo porozumienia o podobnym charakterze, którego jedną ze stron jest co najmniej jedna osoba niepowiązana z tą jednostką składową, a brak zawarcia takiego układu albo porozumienia skutkowałoby prawdopodobieństwem niewypłacalności tej jednostki składowej w następujących po sobie kolejnych dwunastu miesiącach liczonych od miesiąca, w którym zawarto ten układ lub to porozumienie, albo
- 2) wartość umorzonych zobowiązań tej jednostki przewyższa wartość rynkową jej aktywów określoną na dzień poprzedzający to umorzenie.

2. Przychody (dochody) z tytułu zwolnienia z długu, o których mowa w ust. 1, ustala się w wysokości:

- 1) wartości zobowiązań wobec osób powiązanych i osób niepowiązanych z jednostką składową, będących stronami postępowania, układu lub porozumienia, w części faktycznie umorzonej – w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1;
- 2) wartości zobowiązań wobec osób, które nie są osobami powiązanymi z jednostką składową, w części faktycznie umorzonej, nie wyższej niż niższa z kwot:
 - a) nadwyżki zobowiązań jednostki składowej nad wartością rynkową jej aktywów określoną na dzień poprzedzający to umorzenie,
 - b) zmniejszenia aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, w tym podatków kwalifikowanych i ulg podatkowych, jakie wynikają z umorzenia zobowiązań oraz przysługują jednostce składowej na podstawie prawa podatkowego jurysdykcji jej lokalizacji

– w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2.

3. Przez prawdopodobieństwo niewypłacalności jednostki składowej, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b, rozumie się utratę zdolności tej jednostki do wykonywania własnych

zobowiązań pieniężnych w terminie, w jakim te zobowiązania stają się wymagalne, która została stwierdzona przez niezależną, niepowiązaną i wykwalifikowaną osobę, na podstawie wartości majątku jednostki składowej nieuwzględniającego zobowiązań (długów) wobec jednostek składowych tej samej grupy oraz innych osób powiązanych z tą jednostką.

Art. 63. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie włączenia udziałów własnościowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. h, polega na uwzględnieniu zysku (straty) z udziałów własnościowych innych niż inwestycje portfelowe oraz kwalifikowane udziały własnościowe.

2. Wybór w zakresie włączenia udziałów własnościowych stosuje się do wszystkich udziałów własnościowych, z wyjątkiem inwestycji portfelowych posiadanych przez jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór.

3. Przez zysk (stratę), o którym mowa w ust. 1, rozumie się:

- 1) zysk (stratę) z tytułu zmiany wartości godziwej oraz utraty wartości takich udziałów własnościowych – w przypadku gdy:
 - a) zmiany tej wartości godziwej oraz utrata wartości są uwzględniane przez jednostkę składową przy obliczaniu podatku dochodowego, będącego podatkiem kwalifikowanym, w części bieżącej, albo
 - b) jednostka składowa podlega opodatkowaniu dopiero na moment zbycia posiadanych udziałów własnościowych, a rezerwa lub aktywo z tytułu podatku dochodowego określane w oparciu o zmianę bieżącej wartości godziwej tych udziałów lub utratę wartości są wykazywane jako podatek dochodowy w części odroczonej;
- 2) zysk (stratę) przypisany do tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy jednostka składowa rozlicza udziały własnościowe posiadane, bezpośrednio lub pośrednio, w jednostkach transparentnych podatkowo metodą praw własności;
- 3) zysk (stratę) ze zbycia tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy zbywająca jednostka składowa uwzględniła ten zysk (stratę) przy opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, z wyłączeniem tych zysków (strat), które podlegały zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym, w tym przez dowolne odliczenie lub podobną ulgę.

4. Jeżeli jednostka składowa objęta wyborem, o którym mowa w ust. 1, posiada udziały własnościowe w jednostce transparentnej podatkowo, w związku z którymi powstaje prawo do ulgi podatkowej, ulgę tę uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty)

zgodnie z art. 64–66 lub skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki składowej zgodnie z art. 80 ust. 1 pkt 3.

5. Jeżeli jednostka składowa posiada kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w ust. 1, oraz bezpośrednio z nimi związane kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1, to ta jednostka dokonuje pomniejszeń lub zwiększeń skorygowanych podatków kwalifikowanych zgodnie z art. 83 ust. 1, przy czym przez kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe rozumie się wynikające z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji w kwalifikowane udziały własnościowe:

- 1) ulgi podatkowe inne niż kwalifikowane zwrotne ulgi,
- 2) podlegające odliczeniu dla celów podatku kwalifikowanego straty podatkowe tej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, w wysokości odpowiadającej iloczynowi takiej straty oraz stawki podatku dochodowego, jaka ma zastosowanie do jednostki dokonującej tej inwestycji

– w zakresie, w jakim te ulgi i straty obniżają kwotę tej inwestycji i są rozliczane w księgach przez jednostkę dokonującą inwestycji lub jednostkę składową posiadającą udziały własnościowe w jednostce transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, przez inne jednostki transparentne podatkowo niebędące jednostkami składowymi grupy, do której należy ta jednostka transparentna podatkowo.

6. Przez kwotę inwestycji, o której mowa w ust. 5, rozumie się ujętą w księgach jednostki składowej dokonującej tej inwestycji wartość:

- 1) udziałów własnościowych, o których mowa w ust. 3;
- 2) pożyczki, jeżeli ta jednostka wykazuje w księgach taką inwestycję w kwalifikowane udziały własnościowe jako pożyczkę, a zwrot z tej inwestycji jako spłatę pożyczki w części kapitałowej i odsetkowej oraz zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka transparentna podatkowo, w której dokonano inwestycji, ta pożyczka jest traktowana jako udział własnościowy – w przypadku gdy jednostka dokonująca tej inwestycji posiada rzeczywisty cel ekonomiczny w tej inwestycji oraz nie jest chroniona od strat z tej inwestycji.

7. Przez kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w ust. 1, rozumie się inwestycję w jednostce transparentnej podatkowo, która jest wykazywana w księgach jednostki składowej dokonującej inwestycji jako udziały własnościowe, pod warunkiem że:

- 1) aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, nie są konsolidowane metodą pełną ani proporcjonalną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy jednostki dokonującej inwestycji oraz
- 2) z wszelkich faktów i okoliczności, w tym z warunków inwestycji, wynika że jednostka dokonująca inwestycji na moment dokonywania tej inwestycji zakładała, że kwota zwrotu z tej inwestycji będzie niższa niż kwota zainwestowana, przy czym kwota zwrotu obejmuje w szczególności wypłaty oraz możliwość rozliczenia strat z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, z wyjątkiem ulg innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi.

8. Ciężar dowodu, że zostały spełnione warunki, o których mowa w ust. 7 pkt 2, ciąży na podatnikach podatków, o których mowa w art. 1.

Art. 64. 1. Korekta w zakresie kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit. a, z zastrzeżeniem ust. 5, polega na:

- 1) nieuwzględnieniu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przez pomniejszenie księgowego dochodu (straty) netto o kwotę całkowitego zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa uwzględniła taką ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis;
- 2) uwzględnieniu kwalifikowanej zwrotnej ulgi poprzez zwiększenie księgowego dochodu (straty) netto o kwotę całkowitego zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa nie uwzględniła tej ulgi w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychodu lub podobnego zapisu.

2. Przez niekwalifikowaną zwrotną ulgę, o której mowa w ust. 1 pkt 1, rozumie się ulgę podatkową polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, niespełniającą warunków kwalifikowanej zwrotnej ulgi.

3. Przez kwalifikowaną zwrotną ulgę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się ulgę podatkową polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje, w całości lub w części, w formie pieniężnej lub w formie ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi. Kwalifikowana zwrotna ulga nie obejmuje wyłączonego przypisanego podatku lub kwalifikowanego przypisanego podatku, o których

mowa odpowiednio w art. 79 ust. 2 i 3, które podlegają zwrotowi lub zaliczeniu na poczet innych zobowiązań podatkowych.

4. Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przysługuje do części takiej ulgi, przepis ust. 1 stosuje się tylko do tej części.

5. Jednostka składowa może stosować zasady rozliczenia kwalifikowanych zwrotnych ulg, inne niż określone w ust. 1 lub 4, jeżeli są one przyjęte w zasadach lub polityce rachunkowości oraz są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) jednostka ta po raz pierwszy objęła prawo do kwalifikowanej zwrotnej ulgi;
- 2) korzyść z kwalifikowanej zwrotnej ulgi wynika z nabycia lub wytworzenia składnika aktywów;
- 3) przyjęta polityka rachunkowości stanowi, że:
 - a) wartość bilansowa składnika aktywów objętego kwalifikowaną zwrotną ulgą jest pomniejszana o korzyść wynikającą z tej ulgi albo
 - b) korzyść z kwalifikowanej zwrotnej ulgi jest wykazywana w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis rozpoznawany proporcjonalnie do okresu użytkowania składnika aktywów objętego taką ulgą.

Art. 65. 1. Korekta w zakresie kwalifikowanej zbywalnej ulgi, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit. b, polega na uwzględnieniu takiej ulgi zgodnie z przepisami odpowiednio ust. 2–7, 11 i 12.

2. Jeżeli prawo do kwalifikowanej zbywalnej ulgi zostało objęte przez jednostkę składową po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji (prawo pierwotne do ulgi), uwzględnienie tej ulgi polega na:

- 1) zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto o kwotę:
 - a) całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym jednostka ta objęła prawo pierwotne do ulgi – w przypadku gdy kwota tego zwrotu oraz odliczenia nie została uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis,
 - b) zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do ulgi, jeżeli to prawo:
 - nie zostało wykorzystane oraz

- ta jednostka poniosła kwalifikowaną stratę za rok podatkowy, w którym ta jednostka objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tę ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis;
- 2) zmniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto o kwotę zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do tej ulgi, jeżeli to prawo:
 - a) nie zostało wykorzystane oraz
 - b) ta jednostka osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy, w którym ta jednostka objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tę ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis.

3. Jeżeli jednostka składowa uzyskała część zwrotu lub odliczenia z tytułu prawa pierwotnego do ulgi, a prawo do pozostałej części tego zwrotu oraz odliczenia uległo przedawnieniu, zwiększenie albo zmniejszenie księgowego dochodu (straty) netto, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. b oraz pkt 2, dotyczy tej części przedawnionego i niewykorzystanego prawa do zwrotu oraz odliczenia.

4. Jeżeli prawo pierwotne do ulgi jednostka składowa zbyła w terminie:

- 1) nieprzekraczającym piętnastu miesięcy następujących po ostatnim miesiącu roku podatkowego, w którym to prawo pierwotne do ulgi zostało objęte przez tę jednostkę składową, jej księgowy dochód (stratę) netto za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie:
 - a) pomniejsza się o kwotę uprzednio doliczoną zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit. a oraz
 - b) zwiększa się o cenę rynkową zbytego prawa pierwotnego do ulgi, jeżeli przychód lub podobny zapis odpowiadający tej cenie rynkowej nie został ujęty w tym księgowym dochodzie (stracie) netto;
- 2) przekraczającym piętnaście miesięcy następujących po ostatnim miesiącu roku podatkowego, w którym to prawo pierwotne do ulgi zostało objęte przez tę jednostkę składową, jej księgowy dochód (stratę) netto za rok, w którym nastąpiło to zbycie koryguje się przez uwzględnienie straty liczonej jako różnica między rynkową ceną sprzedaży tego prawa pierwotnego do ulgi a kwotą zbywanego oraz niewykorzystanego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi, którą ta jednostka uwzględniła zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit. a.

5. Jeżeli jednostka składowa zbyła część niewykorzystanego prawa pierwotnego do ulgi przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do tej zbywanej, niewykorzystanej części prawa.

6. Jeżeli prawo do kwalifikowanej zbywalnej ulgi zostało nabyte przez jednostkę składową od innej osoby (prawo wtórne do ulgi), jednostka ta uwzględnia w roku podatkowym:

- 1) zysk z tytułu wykorzystania prawa do ulgi liczony jako różnica między całkowitą kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi a ceną nabycia prawa wtórnego do tej ulgi, w proporcji, w jakiej pozostaje wartość dokonanego w tym roku podatkowym odliczenia lub zwrotu z tytułu tej ulgi do całkowitej wartości takiego odliczenia i zwrotu możliwego do wykorzystania – w przypadku gdy prawo do ulgi zostało w tym roku wykorzystane przez tę jednostkę w całości lub w części;
- 2) stratę z tytułu przedawnienia prawa do ulgi liczoną jako nadwyżka sumy ceny nabycia prawa wtórnego do tej ulgi oraz zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi, liczonego zgodnie z pkt 1, nad sumą dokonanych odliczeń i zwrotów z tytułu ulgi – w przypadku gdy w roku podatkowym prawo do ulgi w całości lub w części wygasło w drodze przedawnienia;
- 3) zysk (stratę) ze sprzedaży prawa wtórnego do ulgi liczony jako różnica między ceną sprzedaży a sumą ceny nabycia prawa wtórnego do tej ulgi i zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi, liczonego zgodnie z pkt 1, uwzględnionego w księgowym dochodzie (stracie) netto od tej części prawa do ulgi, która została wykorzystana przed tym zbyciem.

7. Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku przysługuje w odniesieniu tylko do części prawa do kwalifikowanej zbywalnej ulgi lub zbyciu podlega tylko prawo do części zwrotu lub odliczenia z tytułu kwalifikowanej zbywalnej ulgi, przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio tylko do tej części.

8. Przez kwalifikowaną zbywalną ulgę, o której mowa w ust. 1, rozumie się ulgę podatkową niebędącą kwalifikowaną zwrotną ulgą albo niekwalifikowaną zwrotną ulgą, polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce, w odniesieniu do której został spełniony prawny standard zbywalności oraz rynkowy standard zbywalności, przy czym:

- 1) prawny standard zbywalności jest spełniony w odniesieniu do jednostki, która:
 - a) objęła prawo pierwotne do tej ulgi, jeżeli zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi jest możliwe nabycie prawa do ulgi przez osobę niepowiązaną w roku podatkowym, w którym taka jednostka objęła to prawo, lub w ciągu piętnastu miesięcy od końca tego roku podatkowego,

- b) nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi jest możliwe, w roku podatkowym nabycia tego prawa wtórnego do ulgi, jej kolejne nabycie przez osobę inną niepowiązaną;
- 2) rynkowy standard zbywalności jest spełniony w odniesieniu do jednostki, która:
- a) objęła prawo pierwotne do tej ulgi, jeżeli ulga została nabyta przez osobę niepowiązaną po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej, w ciągu piętnastu miesięcy od końca roku podatkowego, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi,
 - b) nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli prawo to zostało nabyte od osoby niepowiązanej po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej.

9. Przez rynkową cenę sprzedaży, o której mowa w ust. 4, rozumie się cenę określoną na podstawie transakcji podobnych do nabycia prawa do ulgi, z uwzględnieniem rachunkowych zasad dotyczących określania wartości godziwej przewidzianych w standardzie rachunkowości stosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, w której skład wchodzi jednostka sprzedająca pierwotne prawo do ulgi.

10. Przez minimalną cenę rynkową, o której mowa w ust. 8 pkt 2, rozumie się 80% wartości bieżącej netto ulgi (NPV), przy czym w celu określenia wartości bieżącej netto ulgi:

- 1) przyjmuje się stopę rentowności instrumentu dłużnego o identycznym lub podobnym terminie wykupu co termin przedawnienia prawa do ulgi, nie dłuższym niż pięć lat, wyemitowanego:
 - a) przez jurysdykcję przyznającą prawo do tej ulgi,
 - b) w tym samym roku podatkowym, w którym jednostka składowa nabyła prawo wtórne do ulgi, albo w roku podatkowym, w którym jednostka uzyskała prawo pierwotne do tej ulgi;
- 2) ulga jest równa kwocie maksymalnego zwrotu lub odliczenia z tej ulgi lub kwocie pozostałej do zwrotu lub odliczenia;
- 3) przepływy gotówkowe określa się na podstawie maksymalnej kwoty, która może podlegać zwrotowi lub odliczeniu w danym roku podatkowym, zgodnie z prawem jurysdykcji, która przyznaje prawo do tej ulgi.

11. Jednostka składowa może stosować zasady rozliczenia kwalifikowanych zbywalnych ulg, inne niż określone w ust. 2–7, jeżeli są one przyjęte w zasadach lub polityce rachunkowości oraz są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) jednostka ta objęła prawo pierwotne do tej ulgi;
- 2) korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi wynika z nabycia lub wytworzenia składnika aktywów;
- 3) przyjęta polityka rachunkowości stanowi, że:
 - a) wartość bilansowa składnika aktywów objętego kwalifikowaną zbywalną ulgą jest pomniejszana o korzyść z tej ulgi albo
 - b) korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi jest wykazywana w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis rozpoznawany proporcjonalnie do okresu użytkowania składnika aktywów objętego taką ulgą.

12. W przypadku gdy w roku podatkowym prawo pierwotne do kwalifikowanej zbywalnej ulgi, rozliczanej zgodnie z ust. 11:

- 1) wygaśnie w drodze przedawnienia – wartość bilansową składnika aktywów objętego tą ulgą podwyższa się o kwotę niezyskanego w związku z tym wygaśnięciem zwrotu lub odliczenia;
- 2) zostanie zbyte – jednostka składowa kontynuuje to rozliczenie do końca okresu użytkowania składnika aktywów, a różnicę między rynkową ceną sprzedaży i kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi odnosi proporcjonalnie do tego okresu użytkowania, jaki pozostaje po roku, w którym składnik ten został zbyty.

Art. 66. 1. Korekta w zakresie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit. c, polega na ich nieuwzględnieniu.

2. Jeżeli ulgi, o których mowa w ust. 1, zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub koszt lub podobny zapis, wartość tę odpowiednio się koryguje przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

3. Jednostka składowa, która sprzedała nabytą niekwalifikowaną zbywalną ulgę i poniosła stratę w związku z tą sprzedażą, uwzględnia tę stratę za rok podatkowy, w którym wystąpiła ta sprzedaż.

4. Przez niekwalifikowaną zbywalną ulgę, o której mowa w ust. 3, rozumie się ulgę podatkową niebędącą kwalifikowaną zwrotną ulgą, niekwalifikowaną zwrotną ulgą albo kwalifikowaną zbywalną ulgą, polegającą na zwrocie lub odliczeniu kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, w przypadku której prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce posiadającej prawo do ulgi.

Rozdział 2

Przepisy szczególne

Oddział 1

Wyłączenie dochodu z żeglugi międzynarodowej

Art. 67. 1. Korekta księgowego dochodu (straty) netto polega także na nieuwzględnieniu dochodów (strat) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, jeżeli strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami wykorzystywanymi w tych działalnościach jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.

2. Przy dokonywaniu korekty z tytułu żeglugi międzynarodowej nie uwzględnia się w szczególności kosztów jednostki składowej przypisanych do dochodu (straty) tej jednostki z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, przy czym koszty te przypisuje się:

- 1) odpowiednio do tych działalności – w przypadku kosztów bezpośrednio związanych z dochodami z tych działalności;
- 2) proporcjonalnie do udziału przychodów z takiej działalności w łącznych przychodach jednostki składowej – w przypadku kosztów pośrednio związanych z tymi działalnościami.

3. Przez zarządzanie strategiczne, o którym mowa w ust. 1, rozumie się podejmowanie decyzji w zakresie znaczących wydatków kapitałowych i zbycia aktywów, znaczących zamówień, umów o sojuszach strategicznych i wspólnych przedsięwzięciach w korzystaniu ze statków oraz w zakresie kierowania placówkami zagranicznymi.

4. Przy ocenie, czy jednostka składowa zarządza strategicznie statkami w danej jurysdykcji, uwzględnia się w szczególności:

- 1) lokalizację osób podejmujących decyzje, w tym kadry kierowniczej wyższego szczebla;
- 2) lokalizację posiedzeń zarządu jednostki;
- 3) miejsce faktycznego zamieszkania dyrektorów i kluczowych pracowników.

5. Przez zarządzanie handlowe, o którym mowa w ust. 1, rozumie się planowanie tras, przyjmowanie rezerwacji na ładunek lub pasażerów, ubezpieczenia, zarządzanie finansami, zarządzanie personelem, zaopatrzenie i szkolenia.

6. Przy ocenie, czy jednostka składowa zarządza handlowo statkami w danej jurysdykcji, uwzględnia się w szczególności:

- 1) liczbę pracowników zaangażowanych w zarządzanie handlowe w danej jurysdykcji;
- 2) charakter i zakres zakwaterowania pracowników, o których mowa w pkt 1, w danej jurysdykcji;
- 3) miejsce faktycznego zamieszkania kluczowego personelu zarządzającego, w tym dyrektorów.

7. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, ciężar dowodu, że zarządzanie strategiczne lub zarządzanie handlowe wszystkimi statkami jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której jednostka składowa jest zlokalizowana, spoczywa na tej jednostce.

Art. 68. 1. Jeżeli suma dochodów z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji jest wyższa niż 50 % sumy dochodów tych jednostek z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, ta nadwyżka podwyższa księgowy dochód (stratę) netto tych wszystkich jednostek składowych proporcjonalnie do udziału dochodu z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej jednostki składowej w łącznym dochodzie z takiej działalności wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji.

2. Przy obliczaniu nadwyżki, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się strat z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej.

Art. 69. 1. Przez dochód (stratę) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej rozumie się dochód (stratę) uzyskany przez jednostkę składową z tytułu:

- 1) przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej bez względu na tytuł prawny przysługujący jednostce składowej do tego statku;
- 2) przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej w ramach umowy slotczarter;
- 3) dzierżawy statku, który ma być wykorzystywany do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej, z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem;
- 4) dzierżawy samego statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej na rzecz innej jednostki składowej;
- 5) udziału we wspólnym przedsięwzięciu lub w międzynarodowej agencji operacyjnej, przez które jest prowadzona działalność w zakresie przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej;

6) sprzedaży statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej, jeżeli ten statek był użytkowany przez jednostkę składową przez co najmniej dwanaście miesięcy.

2. Dochód (stratę) z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej ustala się jako część księgowego dochodu (straty) netto, którą można przypisać do tej działalności.

3. Przez dochód (stratę) jednostki składowej z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej rozumie się dochód (stratę) uzyskany przez jednostkę składową z tytułu:

- 1) dzierżawy statku bez załogi na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką składową, pod warunkiem że okres dzierżawy nie przekracza trzydziestu sześciu miesięcy, przy czym przy ustalaniu tego okresu uwzględnia się wszelkie okoliczności mające wpływ na faktyczną dzierżawę statku, w szczególności nowe umowy lub zmianę umów;
- 2) sprzedaży biletów wystawionych przez inne przedsiębiorstwa żeglugowe na krajowy odcinek rejsu międzynarodowego;
- 3) dzierżawy i krótkoterminowego składowania kontenerów lub opłat za przetrzymanie w przypadku opóźnionego zwrotu kontenerów;
- 4) świadczenia usług na rzecz innych przedsiębiorstw żeglugowych przez inżynierów, pracowników obsługi technicznej, pracowników zajmujących się przeładunkiem, pracowników gastronomii oraz pracowników obsługi pasażerów;
- 5) depozytów pieniężnych lub inwestycji w papiery wartościowe, jeżeli te depozyty lub inwestycje, z których osiągnięto dochód, są dokonywane jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w żegludze międzynarodowej.

4. Dochód (stratę) z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej ustala się jako część księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej, którą można przypisać do tej działalności.

5. Przepis ust. 2 ma zastosowanie pod warunkiem, że przewóz nie odbywa się:

- 1) śródlądowymi drogami wodnymi w obrębie terytorium tej samej jurysdykcji;
- 2) między miejscami położonymi na terytorium jednej jurysdykcji, bez względu na to, czy w tej jurysdykcji jest zlokalizowana jednostka składowa.

6. Przepis ust. 4 ma zastosowanie pod warunkiem, że działalność jest prowadzona głównie w związku z przewozem pasażerów lub ładunków statkami w żegludze międzynarodowej i nie dotyczy przewozu śródlądowymi drogami wodnymi.

Oddział 2

Księgowy dochód (strata) stałego zakładu oraz przydzielanie kwalifikowanego dochodu (straty) między centralę a stały zakład

Art. 70. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu stanowi zysk (strata) netto:

- 1) wynikający ze sprawozdania finansowego tego stałego zakładu – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c, sporządzającego sprawozdanie finansowe;
- 2) który zostałby wykazany w sprawozdaniu finansowym takiego zakładu, gdyby to sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c, niesporządzającego sprawozdania finansowego;
- 3) ustalony na podstawie dochodu zwolnionego lub wyłączonego z opodatkowania podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji centrali oraz kosztów, które nie są odliczane do celów podatkowych w jurysdykcji lokalizacji centrali, jeżeli ten dochód i te koszty można przypisać transakcjom prowadzonym poza tą jurysdykcją – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d.

Art. 71. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu, o którym mowa w art. 70, uwzględnia wyłącznie przychody i koszty, które:

- 1) można przypisać takiemu zakładowi zgodnie z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania lub mającym zastosowanie prawem krajowym jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana, bez względu na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz wysokość kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a lub b;
- 2) zostałyby przypisane takiemu zakładowi zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD– w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. c.

Art. 72. 1. Księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu nie uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) centrali.

2. Kwalifikowana strata stałego zakładu pomniejsza księgowy dochód (stratę) netto centrali za rok podatkowy w takiej części, w jakiej strata stałego zakładu:

- 1) może zostać uznana za koszt przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym tej centrali oraz
- 2) nie została uwzględniona przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji centrali oraz lokalizacji stałego zakładu

– bez względu na rok podatkowy rozliczenia takiej straty lub jej części.

3. Kwalifikowany dochód osiągnąony przez stały zakład w latach podatkowych następujących po roku podatkowym, o którym mowa w ust. 2, podwyższa księgowy dochód (stratę) centrali do wysokości kwalifikowanej straty, która była rozliczona jako koszt centrali na podstawie ust. 2.

4. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy strata stałego zakładu jest rozliczana przez przychody i koszty mające bezpośredni wpływ na wysokość tej straty.

Oddział 3

Szczególne zasady przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostce pośredniczącej

Art. 73. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej będącej jednostką składową grupy pomniejsza się o kwotę księgowego dochodu (straty) netto przypadającą na jej właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi tej grupy i posiadają w takiej jednostce pośredniczącej udziały własnościowe bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo.

2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku, gdy jednostka pośrednicząca jest jednostką dominującą najwyższego szczebla lub jednostką dominującą najwyższego szczebla posiada udziały własnościowe w takiej jednostce bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo.

Art. 74. 1. Księgowy dochód (stratę) netto obliczony zgodnie z art. 73 pomniejsza się o kwotę przydzieloną zgodnie z art. 70 i art. 71 stałemu zakładowi jednostki pośredniczącej, za którego pośrednictwem ta jednostka prowadzi w całości lub w części działalność, niezależnie od jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany.

2. Kwotę przydzieloną stałemu zakładowi, o której mowa w ust. 1, ustala się z wyłączeniem księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej przypadającego na właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi grupy, do której należy ta jednostka.

Art. 75. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej obliczony zgodnie z art. 73 i art. 74 przydziela się:

- 1) jednostkom będącym właścicielami proporcjonalnie do ich udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej – w przypadku gdy ta jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo niebędącą jednostką dominującą najwyższego szczebla albo
- 2) tej jednostce pośredniczącej – w przypadku gdy jest ona jednostką transparentną podatkowo będącą jednostką dominującą najwyższego szczebla albo odwróconą jednostką hybrydową.

2. Przydziału, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela posiadającego udział własnościowy w jednostce pośredniczącej, o której mowa w ust. 1.

3. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej pomniejsza się o kwotę przydzieloną jednostkom będącym jej właścicielami zgodnie z ust. 1 pkt 1.

4. Jeżeli jednostka będąca właścicielem jednostki transparentnej podatkowo jest również jednostką transparentną podatkowo, zasadę, o której mowa w ust. 1 pkt 1, stosuje się odpowiednio do jednostek będących właścicielem takiej jednostki, z kolejnego poziomu lub kolejnych poziomów struktury, które nie są jednostkami transparentnymi podatkowo. W przypadku gdy wszystkie jednostki składowe grupy są jednostkami transparentnymi podatkowo, księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej przydziela się jednostce dominującej najwyższego szczebla.

Art. 76. 1. Przepisy art. 73 oraz art. 75 stosuje się do każdego udziału własnościowego posiadanego przez daną jednostkę będącą właścicielem w jednostce pośredniczącej, zgodnie z kwalifikacją tej jednostki pośredniczącej dokonaną na podstawie art. 3 ust. 3 i przepisów jurysdykcji, w której ta jednostka będąca właścicielem jest zlokalizowana.

2. Przez udziały własnościowe, o których mowa w art. 73 i art. 75 ust. 1 pkt 1, rozumie się również prawa do zysków wynikające z takich udziałów posiadane przez jednostkę, jeżeli na dany rok podatkowy prawa te zostały przeniesione z właściciela na tę jednostkę w drodze umowy, kontraktu lub innego porozumienia zawartych na czas określony w jakiegokolwiek formie.

DZIAŁ VI

Skorygowane podatki kwalifikowane

Rozdział 1

Przepisy ogólne

Art. 77. Podatki kwalifikowane jednostki składowej to podatki przydzielone, z zastrzeżeniem oddziału 4 rozdziału 2, jednostce składowej, która przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia te podatki oraz dochód opodatkowany tymi podatkami.

Art. 78. 1. Do podatków kwalifikowanych jednostki składowej zalicza się ujęte w księgach za rok podatkowy:

- 1) podatki nakładane z tytułu:
 - a) dochodu lub zysku tej jednostki składowej lub udziału tej jednostki w dochodzie lub zysku innej jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy,
 - b) wypłaconego lub przeznaczonego do wypłaty zysku, wypłat równoważnych wypłacie zysku oraz kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub kosztów o podobnym charakterze, jeżeli są naliczone w ramach systemu opartego na opodatkowaniu wypłaty zysków, o którym mowa w art. 115
– w tym podatki dochodowe nakładane u źródła i inne podobne podatki;
- 2) podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej nie obowiązuje system podatku dochodowego od osób prawnych;
- 3) podatki naliczone z tytułu zysków zatrzymanych lub kapitału własnego jednostki składowej, w tym podatki naliczone od całości lub części składników opartych na dochodzie lub kapitale własnym.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do grzywien, kar, odsetek i opłat o podobnym charakterze naliczanych w związku z podatkami kwalifikowanymi.

3. Przez podatki kwalifikowane rozumie się w szczególności podatki, o których mowa w art. 18, art. 21, art. 22, art. 22d, art. 24a, art. 24aa, art. 24b, art. 24ca, art. 24d oraz art. 24f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 79. 1. Do podatków kwalifikowanych jednostki składowej nie zalicza się:

- 1) globalnego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego;
- 2) krajowego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego;
- 3) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków oraz podatku wyrównawczego obliczanego na podstawie kwalifikowanej zasady od niedostatecznie opodatkowanych zysków;
- 4) podatku naliczonego z tytułu zysków (strat) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, jeżeli za rok podatkowy dokonano wyboru, o którym mowa w art. 59;
- 5) podatków zapłaconych przez jednostki składowe będące zakładami ubezpieczeń w związku z wypłatami lub zwrotami na rzecz ubezpieczonych, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 1;
- 6) wyłączonego przypisanego podatku.

2. Przez wyłączony przypisany podatek jednostki składowej rozumie się naliczony lub zapłacony podatek kwalifikowany od osiągniętego przez tę jednostkę składową dochodu z tytułu prowadzonej działalności, który w związku z wypłacaną przez tę jednostkę dywidendą, a w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład w związku z dywidendą wypłacaną przez centralę:

- 1) podlega:
 - a) zwrotowi na rzecz tej jednostki składowej lub beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy lub
 - b) zaliczeniu przez tego beneficjenta na poczet zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu podatku od tej dywidendy oraz
- 2) nie stanowi kwalifikowanego przypisanego podatku.

3. Przez kwalifikowany przypisany podatek jednostki składowej rozumie się naliczony lub zapłacony podatek kwalifikowany od osiągniętego przez tę jednostkę dochodu z tytułu prowadzonej działalności, który w związku z wypłacaną przez tę jednostkę dywidendą, a w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład w związku z dywidendą wypłacaną przez centralę, podlega:

- 1) zwrotowi na rzecz beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy lub
- 2) zaliczeniu przez takiego beneficjenta na poczet zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu tej dywidendy.

4. Przepis ust. 3 stosuje się w zakresie, w jakim zwrot podatku jest wypłacony lub zaliczony na poczet innych zobowiązań na rzecz:

- 1) beneficjenta rzeczywistego dywidendy, w przypadku gdy:
 - a) ten podatek jest wypłacany lub zaliczany zgodnie z przepisami innej jurysdykcji niż jurysdykcja, w której jednostka podlega podatkowi kwalifikowanemu, lub
 - b) ta dywidenda podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej nie niższej niż minimalna stawka podatku lub
 - c) beneficjent rzeczywisty dywidendy jest osobą fizyczną i rezydentem podatkowym w jurysdykcji, w której:
 - jednostka składowa wypłacająca tę dywidendę podlega podatkowi kwalifikowanemu oraz
 - ta osoba fizyczna podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej co najmniej równej standardowej stawce podatkowej mającej zastosowanie do zwykłego dochodu lub
- 2) jednostki rządowej, organizacji międzynarodowej, organizacji nienastawionej na zysk, funduszu emerytalnego będących rezydentami jurysdykcji, w których zostały utworzone i posiadają zarząd, lub
- 3) jednostki inwestycyjnej będącej rezydentem jurysdykcji, w której została utworzona i podlega nadzorowi, jeżeli ta jednostka nie wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, lub
- 4) zakładu ubezpieczeń na życie będącego rezydentem jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany, w zakresie, w jakim ta dywidenda:
 - a) jest otrzymywana w związku z działalnością funduszu emerytalnego będącego rezydentem jurysdykcji, w której został utworzony i posiada zarząd, oraz
 - b) podlega opodatkowaniu w podobny sposób jak dywidenda otrzymana przez fundusz emerytalny.

Rozdział 2

Skorygowane podatki kwalifikowane

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 80. 1. Skorygowanymi podatkami kwalifikowanymi jednostki składowej za rok podatkowy jest suma podatków kwalifikowanych tej jednostki stanowiących podatki dochodowe w części bieżącej skorygowana o:

- 1) zwiększenia podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 81;
- 2) zmniejszenia podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 82;
- 3) zwiększenia i zmniejszenia z tytułu kwalifikowanych udziałów własnościowych i kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych, o których mowa w art. 83;
- 4) korzyści związane z rozliczeniem zysku lub straty, o których mowa w art. 84;
- 5) zwiększenia z tytułu całkowitej korekty podatku odroczonego ustalonej dla tej jednostki zgodnie z przepisami oddziału 2, z zastrzeżeniem art. 91;
- 6) podatki kwalifikowane ujęte w kapitale własnym lub w innych całkowitych dochodach w części, w jakiej odnoszą się do dochodów lub zysków uwzględnionych w kwalifikowanym dochodzie (stracie), jeżeli te dochody lub zyski podlegają opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym na podstawie przepisów podatkowych obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lokalizacji tej jednostki – w przypadku gdy te podatki nie zostały jednocześnie naliczone jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego.

2. Przy obliczaniu skorygowanych podatków kwalifikowanych kwota podatku kwalifikowanego jest uwzględniana jeden raz przez jedną jednostkę składową, choćby kwota ta mogła zostać rozliczona w więcej niż jednej pozycji z tytułów wymienionych w ust. 1.

Art. 81. Podatki kwalifikowane zwiększa się o kwotę:

- 1) podatków kwalifikowanych ujętych jako koszt lub podobny zapis w celu ustalenia zysku (straty) netto;
- 2) wartości aktywa od kwalifikowanej straty, wykorzystanego zgodnie z art. 92 ust. 3 – w przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 92 ust. 1;
- 3) podatków kwalifikowanych dotyczących niepewnej pozycji podatkowej, zapłaconych przez jednostkę w roku podatkowym – w przypadku gdy te podatki w poprzednich latach

podatkowych zostały wyłączone z podatków kwalifikowanych na podstawie art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. b;

- 4) odliczenia lub zwrotu podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi – w przypadku gdy kwota tego odliczenia lub tego zwrotu została ujęta w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej.

Art. 82. 1. Podatki kwalifikowane zmniejsza się o:

- 1) podatek dochodowy w części bieżącej, w tym naliczony jako koszt lub podobny zapis:
 - a) w części, jaka faktycznie jest związana z dochodem wyłączonym z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty),
 - b) dotyczący niepewnej pozycji podatkowej,
 - c) którego zapłaty nie przewiduje się, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka, w okresie trzech lat liczonych od ostatniego dnia roku podatkowego,
 - d) w związku z przychodem wyłączonym na podstawie art. 62, w części, jaka faktycznie jest związana z tym przychodem;
- 2) odliczenie lub zwrot podatku z tytułu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi w części, w jakiej to odliczenie lub ten zwrot nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej;
- 3) odliczenie od podatku kwalifikowanego lub zwrot podatków kwalifikowanych, które nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej, inne niż odliczenie lub zwrot podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi.

2. Zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, dokonuje się z tytułu:

- 1) niekwalifikowanej zbywalnej ulgi, jeżeli prawo do tej ulgi zostało:
 - a) objęte przez tę jednostkę po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji, w kwocie odpowiadającej sumie:
 - kwoty dokonanego z tytułu tej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy, oraz
 - kwoty otrzymanej w trakcie roku podatkowego w zamian za niewykorzystany zwrot oraz odliczenie z tytułu tej ulgi,
 - b) nabyte przez tę jednostkę od innej osoby, w kwocie odpowiadającej:

- nadwyżce kwoty całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi nad jej ceną nabycia, proporcjonalnie do kwoty zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy,
 - zyskowi ze sprzedaży tej ulgi, jaki jednostka osiągnęła w roku podatkowym, jeżeli strata poniesiona z takiego zbycia innej niekwalifikowanej zbywalnej ulgi zostanie uwzględniona w sposób określony w art. 66 ust. 3;
- 2) ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, kwalifikowana zbywalna ulga oraz niekwalifikowana zbywalna ulga w kwocie równej dokonanego z tytułu takiej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy.

Art. 83. 1. Jeżeli jednostka składowa posiada kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w art. 63, i związane z nimi bezpośrednio kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe:

- 1) kwota takich kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych:
 - a) zwiększa podatki kwalifikowane w zakresie, w jakim te kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe są wykazywane w księgach tej jednostki jako zmniejszające obciążenie z tytułu podatku dochodowego – w przypadku gdy kwalifikowana kwota zwrotu jest mniejsza niż kwota inwestycji lub równa kwocie inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5,
 - b) zmniejsza podatki kwalifikowane – w przypadku gdy kwalifikowana kwota zwrotu jest większa od kwoty inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5;
- 2) pozycje kwot z tytułu wszelkich wypłat na rzecz tej jednostki, w tym zwrotu kapitału, zysku ze sprzedaży części lub wszystkich kwalifikowanych udziałów własnościowych oraz kwalifikowanych zwrotnych ulg zmniejszają podatki kwalifikowane w zakresie, w jakim wcześniej te pozycje podwyższały te podatki – w przypadku gdy kwalifikowana kwota zwrotu jest większa od kwoty inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5.

2. Przy obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie uwzględnia się nadwyżki tej kwoty ponad kwotę uwzględnioną na podstawie ust. 1 pkt 1 lit. a.

3. Przepis ust. 1 pkt 1 nie ma zastosowania, jeżeli jednostka posiadająca kwalifikowane udziały własnościowe stosuje proporcjonalną metodę amortyzacji inwestycji dla celów rachunkowych albo dla celów ustawy. W tym przypadku kwalifikowana kwota zwrotu pomniejsza kwotę inwestycji proporcjonalnie do przewidywanego udziału ulg podatkowych, przez który rozumie się stosunek, w jakim pozostają kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe uzyskane w danym roku podatkowym do przewidywanej całkowitej kwoty kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych w przewidywanym okresie trwania inwestycji.

4. Przez kwalifikowaną kwotę zwrotu, o której mowa w ust. 1 i 3, rozumie się sumę kwot:

- 1) wynikających z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, a rozliczanych przez jednostkę dokonującą inwestycji w rozumieniu art. 63:
 - a) ulg podatkowych,
 - b) podlegającej odliczeniu dla celów podatku kwalifikowanego straty podatkowej tej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, w wysokości odpowiadającej iloczynowi takiej straty oraz stawki podatku dochodowego, jaka ma zastosowanie do jednostki dokonującej tej inwestycji;
- 2) wszelkich wypłat do jednostki dokonującej inwestycji, w tym zwrot kapitału;
- 3) zysku ze sprzedaży części lub wszystkich kwalifikowanych udziałów własnościowych.

5. Ciężar dowodu, że zostały spełnione warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, ciąży na podatnikach podatków, o których mowa w art. 1.

Art. 84. Jeżeli w związku z rozliczaniem przez jednostkę składową zysku (straty), w rozumieniu art. 63 ust. 3, powstały jakiegokolwiek korzyści inne niż korzyści wymienione w art. 83 ust. 1, które:

- 1) wpływają na wysokość podatku dochodowego w części bieżącej lub podatku dochodowego w części odroczonej albo
 - 2) pozostają w związku z kwalifikowanymi udziałami własnościowymi
- te korzyści uwzględnia się odpowiednio przy obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej.

Oddział 2

Całkowita korekta podatku odroczonego

Art. 85. 1. Całkowitą korektę podatku odroczonego, o której mowa w art. 80 ust. 1 pkt 5, stanowi podatek dochodowy za rok podatkowy w części odroczonej przypadający na podatki kwalifikowane jednostki składowej w wysokości odpowiadającej kwocie tego podatku:

- 1) ujętej w księgach – w przypadku gdy stawka podatkowa stosowana do celów obliczania tego podatku w części odroczonej nie przekracza minimalnej stawki podatkowej;
- 2) przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej – w przypadku gdy stawka podatkowa stosowana do celów obliczania tego podatku w części odroczonej jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej.

2. Całkowita korekta podatku odroczonego, o której mowa w ust. 1, zwiększa skorygowane podatki kwalifikowane jednostki składowej.

Art. 86. 1. Całkowita korekta podatku odroczonego nie obejmuje ujętej w księgach:

- 1) kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do:
 - a) pozycji wyłączonych z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), w tym w wyniku dokonanych wyborów, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2,
 - b) niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych,
 - c) niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych,
 - d) ponownej wyceny w związku ze zmianą krajowej stawki podatkowej podatku kwalifikowanego,
 - e) ulg podatkowych innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi;
- 2) wpływu korekty wyceny lub ujęcia księgowego składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego.

2. Przez niedozwolone rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b, rozumie się ujęte w księgach zmiany podatku dochodowego w części odroczonej, które odnoszą się do:

- 1) niepewnej pozycji podatkowej;
- 2) dokonywanych przez jednostkę składową wypłat z tytułu dywidend i innych wypłat o podobnym charakterze.

3. Przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego, w odniesieniu do której:

- 1) nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach, oraz
- 2) dokonano wyboru polegającego na nieuwzględnianiu tej kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy.

Art. 87. Całkowitą korektę podatku odroczonego powiększa się o ujęte w księgach pozycje z tytułu:

- 1) niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych, o których mowa w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. b, lub niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych, o których mowa w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c, w części w jakiej podstawa ich utworzenia została zapłacona w roku podatkowym;
- 2) rezerwy z tytułu podatku odroczonego utworzonej ponownie zgodnie z art. 89, jeżeli ta rezerwa została utworzona w jednym roku z poprzednich lat podatkowych i rozwiązana oraz zapłacona w roku podatkowym.

Art. 88. 1. Całkowitą korektę podatku odroczonego pomniejsza się o:

- 1) hipotetyczną kwotę z tytułu straty podatkowej, która odpowiada wysokości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jakie mogłoby zostać utworzone przez jednostkę w przypadku, gdy taka jednostka poniosła stratę podatkową, ale w związku z brakiem podstaw do ujęcia tego aktywa w księgach, w tym z powodu niskiego prawdopodobieństwa wykorzystania tej straty, takie aktywo nie zostało utworzone;
- 2) kwotę aktywa z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej, jeżeli to aktywo zostało określone w wysokości odpowiadającej kwocie nadwyżki jego wartości przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej ponad jego wartość przeliczoną i ujętą według stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa.

2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli podatnik wykaze, że aktywo z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej faktycznie wynika z takiej kwalifikowanej straty.

Art. 89. 1. Rezerwa z tytułu podatku odroczonego podlega ponownemu ujęciu na potrzeby obliczenia za rok podatkowy całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego, jeżeli ta rezerwa:

- 1) została ujęta w księgach i uwzględniona w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za piąty rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy oraz
- 2) nie została rozwiązana i zapłacona w roku podatkowym.

2. O kwotę ponownie ujętej zgodnie z ust. 1 rezerwy z tytułu podatku odroczonego zmniejsza się skorygowane podatki kwalifikowane za piąty rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający rok podatkowy.

3. Nie podlega ponownemu ujęciu w księgach rezerwa z tytułu podatku odroczonego, o której mowa w ust. 1, jeżeli dotyczy:

- 1) odpisów dokonywanych w jakiegokolwiek formie z tytułu szybszego rozliczenia kosztów podatkowych odnoszących się do rzeczowych aktywów trwałych;
- 2) kosztów licencji uzyskanej od właściwego organu administracji lub praw uzyskanych na podstawie podobnego do licencji porozumienia z takim organem, dotyczących użytkowania nieruchomości lub korzystania z zasobów naturalnych, które są związane ze znaczącymi inwestycjami w rzeczowe aktywa trwałe;
- 3) kosztów badań i rozwoju;
- 4) kosztów likwidacji szkód i remediacji;
- 5) niezrealizowanych zysków z wyceny według wartości godziwej, jeżeli nie podlegają wyborowi w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c;
- 6) zysków z tytułu różnic kursowych;
- 7) rezerw ubezpieczeniowych zakładów ubezpieczeń i odroczonego kosztów akwizycji polis ubezpieczeniowych;
- 8) zysków ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, które są reinwestowane w rzeczowe aktywa trwałe w tej samej jurysdykcji;
- 9) dodatkowych kwot ujętych w księgach w wyniku zmiany zasad rachunkowości w rozumieniu art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. i w odniesieniu do pozycji określonych w pkt 1–8.

Art. 90. 1. Całkowitą korektę podatku odroczonego, ustaloną zgodnie z art. 88:

- 1) zmniejsza się o wartość zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, utworzonego za rok wykazania straty podatkowej ze źródeł krajowych, która w całości lub części została rozliczona z dochodem zagranicznej jednostki kontrolowanej;
- 2) zwiększa się o wartość wykorzystanego i zapłaconego zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego za rok jego wykorzystania lub zapłacenia.

2. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej:

- 1) jest wymagane, aby dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej był rozliczany ze stratą jednostki składowej z krajowych źródeł dochodów, przed odliczeniem od podatku dochodowego kwoty podatku zapłaconego przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w jurysdykcji jej lokalizacji, zarządu, rejestracji, położenia lub w innej jurysdykcji, oraz
- 2) jest możliwe przeniesienie kwoty podatku określonego w pkt 1 do rozliczania zobowiązania podatkowego w kolejnych okresach rozliczeniowych w odniesieniu do dochodu ze źródeł krajowych, który jest uwzględniony w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej.

3. Zastępcze aktywo z tytułu podatku odroczonego tworzy się w wysokości równej niższej z kwot:

- 1) kwoty ulgi podatkowej w odniesieniu do podatku dochodowego zapłaconego przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w jurysdykcji jej lokalizacji, którą przepisy obowiązujące w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki pozwalają przenieść do rozliczenia na kolejne lata podatkowe począwszy od roku, w którym jednostka składowa wykazała stratę podatkową ze źródeł krajowych,
- 2) kwoty stanowiącej iloczyn wykazanej straty podatkowej ze źródeł krajowych i nominalnej stawki podatkowej obowiązującej w jurysdykcji jednostki składowej – przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej.

Art. 91. Przepisów art. 85–90 nie stosuje się do jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty określonego w oddziale 3.

Oddział 3

Wybór dotyczący kwalifikowanej straty

Art. 92. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostka składowa może zwiększyć podatki kwalifikowane o wartość aktywa od kwalifikowanej straty w kwocie stanowiącej iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto, dla której utworzono to aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz minimalnej stawki podatkowej.

2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji, przy czym prawo do dokonania tego wyboru nie przysługuje, jeżeli jakkolwiek jednostka składowa grupy zlokalizowana w danej jurysdykcji stosuje system opodatkowania wypłaty zysku, o którym mowa w art. 115 ust. 1.

3. Wartość aktywa od kwalifikowanej straty, określonego zgodnie z ust. 1, zwiększa podatki kwalifikowane począwszy od pierwszego roku podatkowego, w którym został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, następującego po roku podatkowym, w którym została poniesiona jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto, w odniesieniu do której utworzono to aktywo.

4. Zwiększenie podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 1, nie może być wyższe niż:

- 1) iloczyn kwoty kwalifikowanego dochodu oraz minimalnej stawki podatkowej albo
- 2) kwota aktywa od kwalifikowanej straty nieodliczona w roku poprzedzającym rok podatkowy zgodnie z ust. 5.

5. Aktywo od kwalifikowanej straty określone zgodnie z ust. 1 zmniejsza się o kwotę, która została odliczona zgodnie z ust. 3 i 4 za rok podatkowy, a pozostałą nieodliczoną kwotę tego aktywa przenosi się na kolejne lata podatkowe do odliczenia zgodnie z ust. 3 i 4.

6. Jeżeli wybór, o którym mowa w ust. 1, został odwołany uznaje się, że nieodliczona kwota aktywa od kwalifikowanej straty wynosi zero na pierwszy dzień pierwszego roku podatkowego, w którym ten wybór nie ma już zastosowania.

7. W przypadku restrukturyzacji grupy, aktywa od kwalifikowanej straty związane z przejmowanymi jednostkami składowymi podlegają rozliczeniu przez restrukturyzowaną grupę w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonano wyboru, określonego w ust. 1, przy czym jeżeli w wyniku restrukturyzacji grupa nie posiada jednostek składowych w tej jurysdykcji, uznaje się, że nieodliczone aktywo od kwalifikowanej straty wynosi dla tej grupy i w odniesieniu do tej jurysdykcji zero.

8. Przepisy ust. 1–7 stosuje się odpowiednio do jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, która poniosła za rok podatkowy kwalifikowaną stratę, przy czym:

- 1) wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie od pozostałych jednostek składowych grupy;
- 2) aktywo od kwalifikowanej straty tej jednostki oblicza się odrębnie od pozostałych jednostek składowych grupy przez odniesienie do kwalifikowanej straty tej jednostki pośredniczącej pomniejszonej zgodnie z art. 113 ust. 3.

Oddział 4

Przydzielanie podatków kwalifikowanych

Art. 93. Podatki kwalifikowane przydziela się:

- 1) stałemu zakładowi w części, w jakiej te podatki odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) tego zakładu, w tym przydzielonego zgodnie z art. 70 i art. 71, i zostały ujęte w księgach tego stałego zakładu, centrali, jednostki pośredniczącej lub innej jednostki składowej;
- 2) jednostce będącej właścicielem jednostki transparentnej podatkowo, w części, w jakiej podatki te odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) przydzielonego jednostce będącej właścicielem tej jednostki transparentnej podatkowo zgodnie z art. 75 ust. 1 pkt 1 i zostały ujęte w księgach tej jednostki transparentnej podatkowo lub tej jednostki będącej właścicielem;
- 3) jednostce składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną, w części, w jakiej zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki będącej jej bezpośrednim lub pośrednim właścicielem podatki kwalifikowane odnoszą się do dochodu tej jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną i zostały ujęte w księgach jednostki będącej jej właścicielem, z zastrzeżeniem art. 94;
- 4) jednostce składowej będącej jednostką hybrydową, w części, w jakiej te podatki odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki i zostały ujęte w księgach tej jednostki lub jednostki będącej właścicielem tej jednostki, z zastrzeżeniem art. 94;
- 5) jednostce składowej, która dokonała w roku podatkowym wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze i w związku z takimi wypłatami te podatki zostały naliczone w księgach jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem.

Art. 94. 1. Podatki kwalifikowane jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową odnoszące się do jej dochodu pasywnego przydziela się tej jednostce w wysokości równej niższej z kwot:

- 1) przydzielonych zgodnie z art. 93 ust. 1 pkt 3 i 4 podatków kwalifikowanych albo
- 2) wynikającej z iloczynu indywidualnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji, o której mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1, oraz kwoty dochodu pasywnego tej jednostki, który jest uwzględniony przez jednostki będące jej właścicielami zgodnie z przepisami o

zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub o jednostkach transparentnych podatkowo.

2. Indywidualną stawkę podatkową, o której mowa w ust. 1 pkt 2, określa się bez uwzględnienia podatków kwalifikowanych naliczonych w odniesieniu do dochodu pasywnego jednostki będącej właścicielem.

3. Przez dochód pasywny jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową, o którym mowa w ust. 1, rozumie się sumę kwot ujętych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki z:

- 1) dywidend lub wypłat o podobnym charakterze,
- 2) odsetek lub płatności o podobnym charakterze,
- 3) czynszu,
- 4) opłat licencyjnych,
- 5) umownego prawa do płatności przez czas określony, w szczególności renty,
- 6) dochodów z nieruchomości (majątku), który jest źródłem płatności, o których mowa w pkt 1–5, innych niż kwoty dochodów wymienione w tych przepisach

– w zakresie, w jakim jednostka będąca właścicielem tej jednostki podlegała z tego tytułu opodatkowaniu zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub w związku z posiadaniem udziałów własnościowych w jednostce hybrydowej.

4. Jeżeli po zastosowaniu ust. 1 jednostce składowej nie zostanie przydzielona pełna kwota podatków kwalifikowanych jednostki będącej właścicielem, naliczonych w związku z dochodem pasywnym tej jednostki składowej, pozostałą kwotę takich podatków uznaje się za podatki kwalifikowane tego właściciela.

Art. 95. 1. Jeżeli kwalifikowany dochód stałego zakładu jest traktowany jako kwalifikowany dochód centrali zgodnie z art. 72, podatki kwalifikowane powstające w jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany, związane z takim dochodem uznaje się za podatki kwalifikowane centrali.

2. Podatki kwalifikowane przydzielone centrali, o których mowa w ust. 1, nie mogą przekroczyć wartości stanowiącej iloczyn kwalifikowanego dochodu centrali zgodnie z art. 72 oraz najwyższej nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych obowiązującej zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tej centrali i mającej zastosowanie do dochodu, który nie podlega zwolnieniu, wyłączeniu z opodatkowania, ulgom podatkowym ani innym korzyściom podatkowym.

Oddział 5

Korekty podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania i zmiany stawek podatkowych

Art. 96. 1. Jeżeli jednostka składowa ujmuje w księgach w roku podatkowym zmianę wysokości podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe, zmianę tę:

- 1) uwzględnia się w podatkach kwalifikowanych za ten rok podatkowy w przypadku:
 - a) podwyższenia tych podatków kwalifikowanych albo
 - b) nieistotnego obniżenia podatków kwalifikowanych, jeżeli dokonano wyboru w tym zakresie, przy czym przez nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych rozumie się łączne obniżenie skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalonych w odniesieniu do danej jurysdykcji za rok podatkowy o mniej niż 1 000 000 euro;
- 2) uwzględnia się w podatkach kwalifikowanych, których ta zmiana dotyczy, odpowiednio za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe oraz ponownie ustala się za takie lata efektywną stawkę podatkową i oblicza dodatkowy podatek wyrównawczy zgodnie z art. 16 – w przypadku obniżenia podatków kwalifikowanych, uwzględnionych w skorygowanych podatkach kwalifikowanych, innego niż nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka składowa:

- 1) ustala kwalifikowany dochód (stratę) z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. h oraz i, wynikających z ponownego obliczenia za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe dochodu (straty) do opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub księgowego dochodu (straty) netto;
- 2) w roku podatkowym lub latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonuje odliczenia straty w opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym powstałej za rok podatkowy, przy czym przepis art. 98 stosuje się odpowiednio.

3. Jeżeli podatek dochodowy w części bieżącej w kwocie przekraczającej 1 000 000 euro nie zostanie zapłacony w ciągu trzech lat od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota podatku została uwzględniona w skorygowanych podatkach kwalifikowanych, efektywną stawkę podatkową oblicza się ponownie za ten rok, wyłączając tę niezapłaconą kwotę ze skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Art. 97. 1. Jeżeli jednostka składowa ujęła w księgach za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe podatek dochodowy w części odroczonej z uwzględnieniem krajowej stawki podatkowej:

- 1) która za rok podatkowy została obniżona poniżej minimalnej stawki podatkowej, skorygowane podatki kwalifikowane za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe koryguje się w sposób uwzględniający tę obniżoną stawkę podatkową, a korektę wynikającą z tego obniżenia rozlicza się zgodnie z art. 96 ust. 1;
- 2) niższej niż minimalna stawka podatkowa, która za rok podatkowy została podwyższona, korektę wynikającą z tego podwyższenia stawki podatkowej ujmuje się za rok podatkowy, w którym powstało zobowiązanie z tytułu podatku kwalifikowanego według tej podwyższonej stawki podatkowej, przy czym przepis art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. d oraz art. 96 ust. 1 pkt 1 lit. a stosuje się odpowiednio.

2. Korekta, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie może przekroczyć kwoty zwiększenia podatku dochodowego w części odroczonej przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej.

Oddział 6

Ujemne skorygowane podatki kwalifikowane

Art. 98. 1. Dodatkowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy oblicza się, z zastrzeżeniem art. 99, w przypadku, gdy dla danej jurysdykcji nie występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto za rok podatkowy a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalona dla tej jurysdykcji jest:

- 1) ujemna oraz
- 2) mniejsza niż kwota stanowiąca iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oraz minimalnej stawki podatkowej (oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane).

2. Dodatkowy podatek wyrównawczy, o którym mowa w ust. 1, stanowi różnica między kwotą skorygowanych podatków kwalifikowanych a kwotą oczekiwanych skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Art. 99. 1. W przypadku gdy za rok podatkowy występuje, dla danej jurysdykcji, ujemna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych oraz nie występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 tworzy się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 3 pkt 1.

W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie ustala się dodatkowego podatku wyrównawczego zgodnie z art. 98.

2. W przypadku gdy za rok podatkowy występuje, dla danej jurysdykcji, ujemna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, tworzy się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 3 pkt 2. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, efektywna stawka podatkowa jest równa zeru.

3. Saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych za rok podatkowy jego utworzenia jest równe wartości bezwzględnej następujących kwot:

- 1) kwoty dodatkowego podatku wyrównawczego, obliczonego zgodnie z art. 98 ust. 2 – w przypadku, o którym mowa w ust. 1;
- 2) ujemnej kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalonych za ten rok – w przypadku, o którym mowa w ust. 2.

4. Za rok podatkowy, w którym utworzono saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych koryguje się sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych o kwotę tego salda przez zwiększenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowiącej kwotę ujemną. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowi zwiększenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych do zera.

5. W kolejnym roku podatkowym lub kolejnych latach podatkowych, w których występują jurysdykcyjny kwalifikowany dochód oraz dodatnia kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowi pomniejszenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowiącej kwotę dodatnią. Pomniejszenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie może przekraczać sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych.

6. O kwotę pomniejszającą zgodnie z ust. 5 sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych za rok podatkowy pomniejsza się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych do wykorzystania w kolejnym roku podatkowym lub kolejnych latach podatkowych.

7. W przypadku zbycia udziałów lub praw o podobnym charakterze w jednostce składowej, w wyniku czego dana jednostka przestaje być jednostką składową danej grupy, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych pomniejsza zgodnie z ust. 5 sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych obliczoną dla danej jurysdykcji z uwzględnieniem

pozostałych jednostek składowych. W przypadku zbycia udziałów lub praw o podobnym charakterze we wszystkich jednostkach składowych w danej jurysdykcji, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych pomniejsza sumę podatków skorygowanych dla danej jurysdykcji w pierwszym roku, w którym dana grupa międzynarodowa lub grupa krajowa posiada ponownie jednostki składowe w danej jurysdykcji.

DZIAŁ VII

Substrat majątkowo-osobowy

Art. 100. Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o:

- 1) kwalifikowanych pracownikach – rozumie się przez to:
 - a) pracowników jednostki składowej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej zatrudnionych w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy,
 - b) niezależnych zleceniobiorców uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej takiej grupy, podlegających jej kierownictwu i kontroli;
- 2) kwalifikowanych kosztach płac – rozumie się przez to koszty ponoszone bezpośrednio w związku z zatrudnieniem kwalifikowanych pracowników, w szczególności wynagrodzenia włącznie z wynagrodzeniem w formie akcji, oraz inne obowiązkowe i dobrowolne koszty odnoszące się do świadczeń o charakterze indywidualnym, takie jak składki na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenia społeczne, w tym finansowane przez pracodawcę, koszty programów emerytalnych, jak również podatków związanych z zatrudnieniem;
- 3) kwalifikowanych rzeczowych aktywach trwałych – rozumie się przez to:
 - a) składniki rzeczowych aktywów trwałych,
 - b) zasoby naturalne,
 - c) prawo korzystającego do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych w ramach umowy leasingu,
 - d) prawa do nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych przyznane przez organy jurysdykcji, w szczególności prawa o charakterze koncesyjnym, których uzyskanie wiąże się z koniecznością dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe.

Art. 101. 1. Substrat majątkowo-osobowy stanowi suma obliczonych dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji kwot wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w odniesieniu do roku podatkowego, za który dokonano wyboru o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego.

3. Kwota wyłączenia z tytułu płac dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć 5%, ponoszonych przez tę jednostkę i wykazanych w jej księgach, kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników wykonujących czynności odpowiednio na rzecz jej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej, z wyjątkiem kosztów, które:

- 1) zostały ujęte w wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych albo
- 2) można je przypisać do dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, o których mowa w oddziale 1 rozdziału 2 działu V.

4. W ramach wyłączenia z tytułu płac kwalifikowane koszty płac można uwzględnić:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku gdy kwalifikowany pracownik znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej przez ponad 50% swojego ogólnego czasu pracy lub przez ponad 50% swojego czasu przeznaczanego na realizację zadań na zasadach współpracy innych niż umowa o pracę;
- 2) w części, proporcjonalnie do czasu, w jakim kwalifikowany pracownik znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej, do jego ogólnego czasu pracy lub do jego czasu przeznaczanego na realizację zadań na zasadach współpracy innych niż umowa o pracę – w przypadku innym niż przypadek określony w pkt 1.

5. Kwota wyłączenia z tytułu rzeczowych aktywów trwałych dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć 5% wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki, przy czym w wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych nie uwzględnia się:

- 1) gruntów i budynków przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy, najmu, leasingu lub umowy o podobnym charakterze albo inwestycji;
- 2) rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych w celu osiągnięcia dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, o których mowa w oddziale 1 rozdziału 2 działu V.

6. Wartość bilansową netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 5, stanowi połowa sumy wartości bilansowych kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, wykazanych w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy, z zastrzeżeniem art. 29, w szczególności

z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty wartości tych kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych.

7. W celu obliczenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych przyjmuje się, że wartość bilansowa:

- 1) na pierwszy dzień roku podatkowego aktywów lub praw nabytych w trakcie roku podatkowego wynosi zero;
- 2) na ostatni dzień roku podatkowego aktywów lub praw zbytych albo wycofanych w trakcie roku podatkowego wynosi zero.

8. W celu obliczenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych uwzględnia się wartości bilansowe tych aktywów:

- 1) w pełnej wysokości – w przypadku gdy kwalifikowane rzeczowe aktywo trwałe znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej przez ponad 50% roku podatkowego;
- 2) w części, proporcjonalnie do czasu, w jakim kwalifikowane rzeczowe aktywo trwałe znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej, do czasu jego używania w danym roku podatkowym – w przypadku innym niż przypadek określony w pkt 1.

9. W przypadku leasingu finansowego środki trwałe będące przedmiotem umowy leasingu zalicza się do kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych korzystającego.

10. W przypadku leasingu operacyjnego środki trwałe będące przedmiotem umowy leasingu zalicza się do kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych korzystającego oraz finansującego, odpowiednio w częściach w jakich zaliczają te aktywa do swoich aktywów trwałych.

11. Do celów ustalenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych uwzględnia się korekty konsolidacyjne z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.

12. Odliczenie substratu majątkowo-osobowego dla danej jurysdykcji za rok podatkowy nie może przekroczyć kwoty kwalifikowanego jurysdykcyjnego dochodu netto obliczonego za ten rok. Substrat majątkowo-osobowy nieodliczony za rok podatkowy nie podlega odliczeniu w innych latach podatkowych oraz nie podlega odliczeniu od kwalifikowanych jurysdykcyjnych dochodów netto liczonych w odniesieniu do innych jurysdykcji niż jurysdykcja, o której mowa w zdaniu pierwszym.

13. W substracie majątkowo-osobowym nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi, ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi oraz bezpaństwowymi jednostkami składowymi.

Art. 102. 1. W przypadku jednostki składowej będącej stałym zakładem:

- 1) kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe ustala się na podstawie kwot ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto tego stałego zakładu, o którym mowa w art. 70 i art. 71;
- 2) warunki, o których mowa w art. 101 ust. 4 i 8, odnoszą się do miejsca lokalizacji tego stałego zakładu;
- 3) kwoty wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych oblicza się bez uwzględnienia kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w proporcji, w jakiej dochód tego stałego zakładu został wyłączony z obliczeń kwalifikowanego dochodu (straty) na podstawie art. 74 i art. 113 ust. 5.

2. Kosztów płac i rzeczowych aktywów trwałych przypisanych do stałego zakładu nie uwzględnia się w kwocie kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jego centrali.

3. Kwalifikowane koszty płac ponoszone przez jednostkę pośredniczącą oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe będące własnością takiej jednostki, których nie przypisano do stałego zakładu na podstawie ust. 1, przydziela się:

- 1) jednostce pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla po ich pomniejszeniu proporcjonalnie do dochodu wyłączonego z obliczania kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej, zgodnie z art. 113 ust. 1, pod warunkiem że kwalifikowani pracownicy i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe tej jednostki pośredniczącej, odpowiednio, wykonują czynności oraz znajdują się, w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki pośredniczącej, albo
- 2) jednostkom będącym właścicielami takiej jednostki pośredniczącej niebędącej jednostką dominującą najwyższego szczebla proporcjonalnie do kwoty przydzielonej jednostkom będącym właścicielami jednostki pośredniczącej, zgodnie z art. 75 ust. 1 pkt 1, pod warunkiem że kwalifikowani pracownicy i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe tej jednostki pośredniczącej, odpowiednio, wykonują czynności oraz znajdują się w jurysdykcji lokalizacji tych osób będących właścicielami jednostki pośredniczącej.

4. Przy obliczaniu substratu majątkowo-osobowego nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostki pośredniczącej innych niż kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki pośredniczącej przypisane zgodnie z niniejszym artykułem.

DZIAŁ VIII

Restrukturyzacje i struktury holdingowe

Rozdział 1

Zbycie lub nabycie udziałów w jednostce

Art. 103. 1. W przypadku zbycia lub nabycia w roku podatkowym udziałów własnościowych w jednostce składowej uznaje się, że ta jednostka jest za ten rok podatkowy częścią grupy nabywającej lub grupy zbywającej te udziały, jeżeli aktywa, zobowiązania, przychody, koszty lub przepływy pieniężne tej jednostki składowej są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy nabywającej lub grupy zbywającej, sporządzonym zgodnie z metodą konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej.

2. Przepisy dotyczące grupy nabywającej stosuje się odpowiednio do nowej grupy powstałej w wyniku zbycia lub nabycia udziałów własnościowych jednostki składowej, jeżeli ta jednostka jest jednostką dominującą najwyższego szczebla tej nowej grupy.

3. Jeżeli jednostka składowa, której udziały podlegają zbyciu lub nabyciu, posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe w innej jednostce składowej, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do takiej jednostki.

Art. 104. 1. W przypadku, o którym mowa w art. 103, podatnik należący do grupy nabywającej i podatnik należący do grupy zbywającej uwzględniają za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej:

- 1) księgowy dochód (stratę) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki w zakresie, w jakim zostały ustalone na podstawie aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu odpowiednio grupy zbywającej albo grupy nabywającej;
- 2) na potrzeby obliczenia substratu majątkowo-osobowego:
 - a) kwalifikowane koszty wynagrodzeń tej jednostki w zakresie, w jakim zostały wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym odpowiednio grupy zbywającej albo grupy nabywającej,

b) wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki proporcjonalnie do okresu, w jakim ta jednostka była jednostką składową grupy zbywającej i grupy nabywającej w tym roku podatkowym.

2. Na potrzeby korekty, o której mowa w art. 89, podatnik należący do grupy:

- 1) zbywającej rozwiązuje za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, rezerwy z tytułu podatku odroczonego tej jednostki, jeżeli zostały uprzednio uwzględnione w jej całkowitej korekcie podatku odroczonego;
- 2) nabywającej ujmuje ponownie za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, te rezerwy z tytułu podatku odroczonego tej jednostki jako powstające w tym roku podatkowym, przy czym późniejsze obniżenia podatków kwalifikowanych na podstawie art. 89 ust. 2 uwzględnia się za rok, w którym zostaje ponownie ujęta kwota tej rezerwy.

3. Podatnik należący do grupy nabywającej ustala:

- 1) kwalifikowany dochód (stratę) oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, oraz za kolejne lata podatkowe według wartości aktywów i zobowiązań ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy zbywającej bezpośrednio przed dniem zbycia udziałów własnościowych tej jednostki;
- 2) aktywa z tytułu podatku odroczonego i rezerwy z tytułu podatku odroczonego jednostki nabywanej, z wyjątkiem aktywa od kwalifikowanej straty, o których mowa w art. 92 ust. 1, w taki sposób i w takim zakresie, jakby jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy nabywającej kontrolowała jednostkę zbywaną w momencie powstania takich aktywów i rezerw.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3 pkt 2, do aktywa od kwalifikowanej straty przepis art. 92 ust. 7 stosuje się odpowiednio.

Art. 105. W przypadku gdy jednostka składowa w roku podatkowym, w którym nastąpiło nabycie jej udziałów własnościowych, była jednocześnie jednostką dominującą grupy zbywającej i grupy nabywającej, jednostka ta ustala udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych należących do każdej z tych grup.

Art. 106. 1. Przepisów art. 103–105 nie stosuje się, jeżeli jurysdykcja lokalizacji jednostki, w której jest nabywany udział konsolidujący:

- 1) traktuje nabycie lub zbycie tego udziału konsolidującego dla celów podatku kwalifikowanego w taki sam lub podobny sposób jak nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań oraz
- 2) nakłada na jednostkę zbywającą ten udział konsolidujący podatek kwalifikowany od różnicy między wynagrodzeniem zapłaconym w zamian za ten udział albo wartością godziwą odpowiadających mu aktywów i zobowiązań a ich wartością podatkową.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, nabycie lub zbycie udziału konsolidującego w jednostce traktuje się dla celów ustawy jako nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań tej jednostki zgodnie z przepisami rozdziału 2.

3. W przypadku jednostki transparentnej podatkowo, za jurysdykcję, o której mowa w ust. 1, uznaje się jurysdykcję, w której znajdują się aktywa tej jednostki.

Rozdział 2

Zbycie aktywów i zobowiązań, w tym w ramach reorganizacji

Art. 107. Przez reorganizację rozumie się zbycie aktywów i zobowiązań jednostki składowej, w tym w wyniku przekształcenia, połączenia, podziału, likwidacji jednostek, dokonanych na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wynagrodzenie:
 - a) za zbycie aktywów i zobowiązań stanowią, w całości lub w znacznej części, udziały w kapitale jednostki składowej nabywającej aktywa i zobowiązania lub takie udziały w osobie powiązanej z taką jednostką, chyba że brak wynagrodzenia ze zbycia wynika z tego, że emisja udziału w kapitale nie miałaby znaczenia gospodarczego lub
 - b) jest otrzymywane w związku z unicestwieniem udziałów w kapitale likwidowanej jednostki;
- 2) zysk (strata) jednostki składowej z tytułu zbycia tych aktywów i zobowiązań nie podlega, w całości lub w części, opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 3) zgodnie z przepisami podatkowymi jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka składowa nabywająca aktywa i zobowiązania, w dochodzie tej jednostki podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym, obliczanym z tytułu zbycia nabytych aktywów

i zobowiązań lub z innego tytułu, dla którego oblicza się taki dochód, uwzględnia się wartość podatkową tych aktywów i zobowiązań wynikającą z ksiąg jednostki składowej zbywającej aktywa i zobowiązania, skorygowaną o niekwalifikowany zysk (stratę) z tytułu tego zbycia.

Art. 108. Jeżeli nabycie lub zbycie aktywów lub zobowiązań następuje w sposób inny niż w drodze reorganizacji, jednostka składowa, która:

- 1) zbywa aktywa lub zobowiązania, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia zysk (stratę) wynikający z takiego zbycia;
- 2) nabywa aktywa lub zobowiązania, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia ich wartość bilansową przyjętą przez tę jednostkę i ustaloną zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.

Art. 109. 1. Jeżeli nabycie lub zbycie aktywów lub zobowiązań następuje w drodze reorganizacji, jednostka składowa, która:

- 1) zbywa aktywa lub zobowiązania, uwzględnia zysk (stratę) z tytułu tego zbycia w kwalifikowanym dochodzie (stracie) wyłącznie w zakresie, w jakim w tej jednostce powstaje z tytułu tego zbycia niekwalifikowany zysk (strata) podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki;
- 2) nabywa aktywa lub zobowiązania, uwzględnia przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) netto wartość bilansową nabytych aktywów lub zobowiązań przyjętą na dzień zbycia przez jednostkę składową zbywającą te aktywa i zobowiązania, z uwzględnieniem korekty dokonanej przez jednostkę nabywającą zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi w jurysdykcji jej lokalizacji, w związku z powstaniem tego niekwalifikowanego zysku (straty).

2. Przez niekwalifikowany zysk (stratę) jednostki składowej, która zbywa aktywa lub zobowiązania, rozumie się niższą z dwóch wymienionych kwot:

- 1) kwota zysku (straty) tej jednostki powstałego w związku z reorganizacją, w części, w jakiej ten zysk (strata) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki;
- 2) kwota księgowego zysku (straty) tej jednostki powstałego w związku z reorganizacją.

Art. 110. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostka składowa uwzględnia przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) korektę wartości aktywów i

zobowiązań do wartości godziwej dla celów podatku kwalifikowanego, jeżeli w związku z określonym zdarzeniem jednostka składowa posiada prawo lub jest obowiązana do dokonania takiej korekty zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jej lokalizacji.

2. Korekta, o której mowa w ust. 1, polega na uwzględnieniu kwoty zysku (straty) w wysokości odpowiadającej różnicy między wartością bilansową poszczególnych składników aktywów i zobowiązań ustaloną bezpośrednio przed dniem zdarzenia, o którym mowa w ust. 1, a wartością godziwą tych składników ustaloną bezpośrednio po tym zdarzeniu zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Jeżeli w związku z tym zdarzeniem powstał niekwalifikowany zysk (strata), który został uwzględniony w kwalifikowanym dochodzie (stracie) na podstawie art. 109, kwotę zysku (straty), o której mowa w zdaniu pierwszym, odpowiednio pomniejsza się lub powiększa o kwotę tego niekwalifikowanego zysku (straty).

3. Kwotę zysku (straty), o której mowa w ust. 2, jednostka składowa uwzględnia w kwalifikowanym dochodzie (stracie):

- 1) za rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w ust. 1, albo
- 2) za rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w ust. 1, oraz za kolejno następujące po sobie cztery lata podatkowe w kwocie odpowiadającej 1/5 tej kwoty zysku (straty).

4. W przypadku gdy jednostka przestaje być jednostką składową grupy w którymkolwiek z lat podatkowych, o których mowa w ust. 3, kwota zysku (straty) nierozliczona w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki podlega rozliczeniu za ten rok podatkowy.

5. Jednostka składowa, w odniesieniu do której dokonano wyboru określonego w ust. 1, w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia wartość godziwą aktywów i zobowiązań, o której mowa w ust. 2, za lata podatkowe następujące po roku, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w ust. 1.

Rozdział 3

Grupy o kilku jednostkach dominujących

Art. 111. 1. Przez grupę o kilku jednostkach dominujących rozumie się co najmniej dwie odrębne:

- 1) grupy, których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawarły porozumienie dotyczące struktury łączonej lub struktury podwójnie notowanej, które obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład połączonej grupy zlokalizowane w innej

jurysdykcji niż jurysdykcja lokalizacji pozostałych jednostek składowych tej połączonej grupy, lub

- 2) grupy krajowe, których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawarły porozumienie będące strukturą łączoną lub strukturą podwójnie notowaną.

2. Przez porozumienie dotyczące struktury łączonej rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:

- 1) co najmniej 50 % udziałów własnościowych w tych jednostkach, ze względu na formę ich własności, ograniczenia dotyczące przenoszenia praw ich własności lub inne warunki, nie podlega odrębnemu zbyciu lub przeniesieniu ich własności w inny sposób, a w przypadku udziałów notowanych na rynku kapitałowym te udziały są notowane po tej samej cenie oraz
- 2) jedna z tych jednostek sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla jednostek należących do tych grup:
 - a) w którym ujmuje łącznie aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej oraz
 - b) które podlega obowiązkowemu audytowi zewnętrznemu zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

3. Przez porozumienie dotyczące struktury podwójnie notowanej rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:

- 1) te jednostki podejmują się na podstawie umowy wspólnego prowadzenia działalności oraz
- 2) te jednostki dokonują wypłat dywidendy lub wypłat z tytułu likwidacji na rzecz swoich wspólników na podstawie stałego wskaźnika określonego w tym porozumieniu, oraz
- 3) działalnością tych jednostek zarządza się tak, jakby była to działalność jednej jednostki gospodarczej, przy zachowaniu jednak ich odrębnej osobowości prawnej, oraz
- 4) udziały własnościowe tych jednostek są notowane na rynku kapitałowym i mogą być przedmiotem niezależnego obrotu lub przeniesienia, niezależnie od siebie, na różnych rynkach kapitałowych, oraz
- 5) jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla jednostek należących do tych grup:
 - a) w którym ujmuje się łącznie aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej oraz

b) które obowiązkowo podlega audytowi zewnętrznemu zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

4. Przez skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy o kilku jednostkach dominujących rozumie się skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 5.

5. Przez standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy o kilku jednostkach dominujących rozumie się standard stosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy o kilku jednostkach dominujących.

6. Przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w przypadku grupy o kilku jednostkach dominujących rozumie się wszystkie jednostki dominujące najwyższego szczebla tej grupy.

Art. 112. 1. Jednostki składowe niebędące jednostkami wyłączonymi, które wchodzi w skład grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących, uznaje się za jednostki składowe tej grupy o kilku jednostkach dominujących pod warunkiem, że:

- 1) aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne tej jednostki są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu tej grupy sporządzonym zgodnie z metodą konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej lub
- 2) inne jednostki wchodzące w skład tej grupy spełniające warunek określony w pkt 1 posiadają łącznie udział konsolidujący w tej jednostce składowej.

2. Jednostki dominujące najwyższego szczebla, jednostki dominujące niższego szczebla oraz jednostki dominujące w częściowym posiadaniu grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących uznaje się odpowiednio za jednostki dominujące najwyższego szczebla, jednostki dominujące niższego szczebla oraz jednostki dominujące w częściowym posiadaniu tej grupy o kilku jednostkach dominujących.

3. Jednostki, o których mowa w ust. 2, są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego i obliczają odpowiednio udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do jednostek składowych grupy o kilku jednostkach dominujących. W celu ustalenia, czy jednostka dominująca jest jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, udziały własnościowe każdej z jednostek dominujących najwyższego szczebla w tej jednostce dominującej uznaje się za posiadane przez jednostki składowe.

4. W przypadku grupy o kilku jednostkach dominujących kwotę podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków ustala się z uwzględnieniem globalnego podatku wyrównawczego albo kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu

do wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy o kilku jednostkach dominujących.

5. Każda jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy o kilku jednostkach dominujących składa informację, o której mowa w art. 133 ust. 1, przy czym za realizację obowiązków zgodnie z art. 133 ust. 4 pkt 1 uznaje się również złożenie tej informacji przez jedną z tych jednostek, o ile zostało złożone zawiadomienie, o którym mowa w art. 133 ust. 7. Informacja ta zawiera dane, o których mowa w art. 133 ust. 9, obejmujące wszystkie jednostki składowe grupy o kilku jednostkach dominujących, tak jakby wchodziły w skład jednej grupy.

DZIAŁ IX

Szczególne systemy opodatkowania

Rozdział 1

Szczególne zasady ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki dominującej najwyższego szczebla

Art. 113. 1. Kwalifikowany dochód jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, ustalony zgodnie z przepisami działu V, pomniejsza się o kwotę kwalifikowanego dochodu, którą przypisuje się właścicielowi udziałów własnościowych tej jednostki pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości, jeżeli:

- 1) ten właściciel podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od tego dochodu, w okresie rozliczeniowym przyjętym dla celów podatkowych, kończącym się nie później niż dwanaście miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy ta jednostka pośrednicząca:
 - a) według nominalnej stawki podatkowej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub
 - b) można zasadnie oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki pośredniczącej oraz podatków zapłaconych od takiego dochodu w tym okresie przez jej właściciela nie będzie niższa niż kwota stanowiąca iloczyn tego dochodu i minimalnej stawki podatkowej lub
- 2) ten właściciel, będący osobą fizyczną, jednostką rządową, organizacją międzynarodową, organizacją nienastawioną na zysk albo funduszem emerytalnym:
 - a) jest rezydentem podatkowym w jurysdykcji, w której ta jednostka pośrednicząca jest zlokalizowana oraz

b) posiada udziały własnościowe dające prawo do nie więcej niż 5% zysków lub aktywów tej jednostki pośredniczącej.

2. Oceny spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie do każdego właściciela posiadającego udział własnościowy w jednostce pośredniczącej, o której mowa w ust. 1.

3. Kwalifikowaną stratę jednostki pośredniczącej, o której mowa w ust. 1, pomniejsza się o kwotę kwalifikowanej straty przypisaną właścicielowi udziałów własnościowych tej jednostki pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości, w zakresie, w jakim ten właściciel zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jego lokalizacji jest uprawniony do odliczenia takiej straty od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu.

4. Podatki kwalifikowane jednostki pośredniczącej, o której mowa w ust. 1, pomniejsza się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu tej jednostki pośredniczącej pomniejszonego zgodnie z ust. 1, przy czym przepisu nie stosuje się do obliczenia kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b.

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do stałego zakładu, za którego pośrednictwem prowadzi działalność, w całości lub części:

- 1) jednostka pośrednicząca będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla lub
- 2) jednostka transparentna podatkowo, w której udziały własnościowe posiada, bezpośrednio lub przez inne jednostki transparentne podatkowo, jednostka dominująca najwyższego szczebla.

6. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1–5 przepisy działu II stosuje się odpowiednio.

Art. 114. 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza swój kwalifikowany dochód za rok podatkowy, obliczony zgodnie z działem V, o kwotę dywidendy podlegającej odliczeniu, nieprzekraczającą tego dochodu, wypłaconą w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia roku podatkowego tej jednostki, jeżeli:

- 1) ta dywidenda podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego dywidendę za rok podatkowy kończący się nie później niż dwanaście miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy ta jednostka:
 - a) według nominalnej stawki podatkowej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub
 - b) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki dominującej najwyższego szczebla i podatków

zapłaconych przez otrzymującego taką dywidendę w tym okresie nie będzie niższa niż kwota stanowiąca iloczyn dochodu z tytułu dywidendy i minimalnej stawki podatkowej, lub

- c) otrzymującym taką dywidendę jest osoba fizyczna, a otrzymana dywidenda jest dywidendą patronacką od spółdzielni zaopatrującej lub
- 2) otrzymującym taką dywidendę jest:
- a) osoba fizyczna będąca rezydentem podatkowym jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, posiadająca udziały własnościowe tej jednostki dające prawo do nie więcej niż 5% jej zysków i aktywów lub
 - b) fundusz emerytalny, o którym mowa w art. 5 ust. 5 pkt 1, jednostka rządowa, organizacja międzynarodowa albo organizacja nienastawiona na zysk będące rezydentami podatkowymi jurysdykcji lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla.

2. Przez system odliczanej dywidendy, o którym mowa w ust. 1, rozumie się system podatkowy, w którego ramach przeciwdziała się podwójnemu opodatkowaniu dochodu właściciela danej jednostki przez, odpowiednio, odliczenie od dochodu takiej jednostki podlegającego opodatkowaniu zysków wypłaconych właścicielom jednostki lub przez zwolnienie spółdzielni z opodatkowania.

3. Przez dywidendę podlegającą odliczeniu, o której mowa w ust. 1, rozumie się w odniesieniu do jednostki składowej objętej systemem odliczanej dywidendy:

- 1) zyski wypłacone na rzecz właściciela tej jednostki, które podlegają zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tej jednostki odliczeniu od dochodu tej jednostki podlegającego opodatkowaniu lub
- 2) dywidendę lub odpowiednią część zysku wypłacaną członkowi przez spółdzielnię (dywidenda patronacka).

4. Przez spółdzielnię, o której mowa w ust. 2 i ust. 3 pkt 2, rozumie się spółdzielnię lub inną podobną jednostkę, która wprowadza do obrotu lub nabywa towary lub usługi w imieniu swoich członków i która podlega w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, systemowi podatkowemu zapewniającemu neutralność podatkową w odniesieniu do takiej działalności.

5. Przez spółdzielnię zaopatrującą, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się spółdzielnię w rozumieniu ust. 4, która odsprzedaje nabyte towary i usługi swoim członkom.

6. Oceny spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela jednostki dominującej najwyższego szczebla, o której mowa w tym przepisie, otrzymującego dywidendę podlegającą odliczeniu.

7. Podatki kwalifikowane jednostki dominującej najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, inne niż podatki naliczone od dochodu, od którego przysługiwało prawo do odliczenia dywidendy, ustala się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z ust. 1. Przepisu nie stosuje się do obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b.

8. Przepisy ust. 1–7 stosuje się również do jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, w której taka jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub poprzez inne jednostki składowe tej grupy, udziały własnościowe, w zakresie, w jakim kwalifikowany dochód takiej jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla został przekazany przez tę jednostkę dominującą najwyższego szczebla na rzecz otrzymujących, którzy spełniają warunki określone w ust. 1, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) te jednostki są zlokalizowane w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla;
- 2) wszystkie te jednostki podlegają systemowi odliczanej dywidendy.

9. W celu stosowania przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b dywidendę patronacką wypłaconą osobom innym niż osoby fizyczne przez spółdzielnię zaopatrującą uznaje się za podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tę dywidendę, jeżeli zmniejsza ona koszty lub wydatki podlegające odliczeniu od dochodu (straty) podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tę dywidendę zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jego lokalizacji.

Rozdział 2

Systemy podatku od osób prawnych oparte na opodatkowaniu wypłaty zysków

Art. 115. 1. Przez system opodatkowania wypłaty zysku rozumie się kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku, o którym mowa w ust. 2.

2. Przez kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku rozumie się system podatku dochodowego od osób prawnych obowiązujący w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, który spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) nakłada na tę jednostkę podatek dochodowy:

- a) w związku z dokonaniem przez nią wypłaty zysków i płatności równoważnych z wypłatą zysku na rzecz jej wspólników lub w związku z poniesieniem wydatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub innych wydatków o podobnym charakterze,
 - b) według nominalnej stawki nie niższej niż minimalna stawka podatkowa;
- 2) obowiązywał w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej w dniu 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą.

Art. 116. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji skorygowane podatki kwalifikowane, przypadające na wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku, powiększa się o podatek od hipotetycznej wypłaty zysku.

2. Podatek od hipotetycznej wypłaty zysku stanowi niższa z następujących kwot:

- 1) skorygowane podatki kwalifikowane obliczone w taki sposób, aby efektywna stawka podatkowa dla tej jurysdykcji była równa minimalnej stawce podatkowej;
- 2) podatek dochodowy, który byłby należny, gdyby wszystkie te jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji wypłaciły cały swój księgowy zysk netto osiągnięty za rok podatkowy do końca tego roku podatkowego.

3. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji, jeżeli wszystkie te jednostki stosują system opodatkowania wypłaty zysku.

Art. 117. 1. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 116 ust. 1, podatnik rozlicza podatek od hipotetycznej wypłaty zysku według sald ustalonych za poszczególne lata podatkowe, do których ma zastosowanie ten wybór. Salda, o których mowa w zdaniu pierwszym, ustala się za każdy rok stosowania wyboru, o którym mowa w art. 116 ust. 1, w kwocie podatku od hipotetycznej wypłaty zysku obliczonej za dany rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Salda, o których mowa w ust. 1, pomniejsza się o podatki zapłacone przez jednostki składowe w trakcie pierwszego roku stosowania wyboru, jeżeli w tym roku wystąpiły faktyczne lub równoważne wypłaty zysku za ten rok, w szczególności w formie wypłaty zaliczek.

3. Salda, o których mowa w ust. 1, pomniejszone zgodnie z ust. 2, pomniejsza się za każdy następny rok podatkowy, w kwocie nieprzekraczającej danego salda, kolejno o:

- 1) podatki dochodowe objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku zapłacone przez jednostki składowe w trakcie roku podatkowego od faktycznych wypłat zysku lub wypłat równoważnych z wypłatami zysku za pierwszy rok wyboru;
- 2) kwotę równą iloczynowi kwalifikowanej straty netto dla danej jurysdykcji oraz minimalnej stawki podatkowej, jeżeli ta strata nie została rozliczona za inny rok podatkowy;
- 3) kwotę przeniesioną z lat poprzednich, zgodnie z ust. 2.

4. Jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 3 pkt 2, nie zostały wykorzystane w pełni do pomniejszenia salda za rok podatkowy, te kwoty przenosi się na kolejne lata podatkowe do rozliczenia.

5. Jeżeli na ostatni dzień czwartego roku podatkowego następującego po roku podatkowym, w którym utworzono saldo, pozostała kwota nierozliczona zgodnie z ust. 1–4, skorygowane podatki kwalifikowane ustalone dla roku podatkowego, za który utworzono to saldo, pomniejsza się o te nierozliczone kwoty oraz ponownie oblicza się za ten rok efektywną stawkę podatkową oraz ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy, zgodnie z przepisami działu II.

6. Jeżeli jednostka składowa objęta wyborem, o którym mowa w art. 116 ust. 1, zlokalizowana w danej jurysdykcji, przestaje być jednostką składową grupy lub zasadniczo wszystkie jej aktywa zostają przeniesione na rzecz osoby niebędącej jednostką składową tej grupy, oraz salda, o których mowa w ust. 1, utworzone za poszczególne poprzednie lata podatkowe, nie zostały rozliczone zgodnie z ust. 1–4, skorygowane podatki kwalifikowane ustalone dla każdego z tych lat podatkowych, za które utworzono te salda, pomniejsza się o te nierozliczone kwoty oraz ponownie oblicza się efektywną stawkę podatkową za te lata.

7. Dla jednostki, o której mowa w ust. 6, ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy, który stanowi iloczyn poniższych wartości:

- 1) sumy nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie z uwzględnieniem efektywnej stawki podatkowej ustalonej zgodnie z ust. 6 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za poprzednie lata podatkowe, oraz
- 2) współczynnika kwalifikowanego dochodu tej jednostki ustalonego według wzoru:

$$\frac{\text{kwalifikowany dochód jednostki składowej}}{\text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla danego państwa}}$$

gdzie:

- 1) kwalifikowany dochód jednostki składowej określa się zgodnie z przepisami ustawy za każdy rok podatkowy, w którym występuje nierozliczone saldo, o którym mowa w ust. 1;
- 2) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla danej jurysdykcji określa się za każdy rok podatkowy, w którym występuje nierozliczone saldo, o którym mowa w ust. 1.

8. Podatków, które są płacone w trakcie roku podatkowego w związku z faktyczną lub równoważną wypłatą zysków, w części, w jakiej zmniejszają one saldo, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie uwzględnia się w skorygowanych podatkach kwalifikowanych.

Rozdział 3

Jednostki inwestycyjne

Oddział 1

Jednostka inwestycyjna i ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna jako jednostka transparentna podatkowo

Art. 118. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostkę składową będącą jednostką inwestycyjną albo ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną traktuje się jako jednostkę transparentną podatkowo, jeżeli jednostka będąca właścicielem tej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej podlega opodatkowaniu w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana:

- 1) od dochodu osiągniętego z takiej jednostki ustalanego na podstawie wartości rynkowej lub podobnych zasad bazujących na corocznej zmianie wartości godziwej udziałów własnościowych posiadanych w takiej jednostce inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej oraz
- 2) według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa.

2. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy udziały własnościowe w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej, o której mowa w ust. 1, posiada:

- 1) pośrednio jednostka będąca właścicielem jednostki składowej poprzez bezpośrednie udziały własnościowe w innych takich jednostkach;
- 2) regulowany zakład ubezpieczeń wzajemnych.

3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, warunek podlegania opodatkowaniu przez jednostkę będącą właścicielem jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w jurysdykcji jej lokalizacji według zasad, o których mowa w tym przepisie, uznaje się za spełniony, jeżeli ta jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej podlega opodatkowaniu według tych zasad w

odniesieniu do posiadanego przez siebie bezpośredniego udziału własnościowego w takich jednostkach.

4. Przez regulowany zakład ubezpieczeń wzajemnych, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, rozumie się towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych określone w art. 102 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 838) albo podobny zakład ubezpieczeń, który ubezpiecza swoich członków na zasadzie wzajemności, działający zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji swojej lokalizacji i podlegający nadzorowi w tej jurysdykcji.

5. Jeżeli wybór, o którym mowa w ust. 1, zostanie odwołany, zyski lub straty wynikające ze zbycia składnika aktywów lub zobowiązań, będących w posiadaniu jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się na podstawie wartości rynkowej takiego składnika aktywów lub zobowiązania na pierwszy dzień roku podatkowego, za który dokonano tego odwołania.

Oddział 2

Metoda opodatkowania wypłaty zysków

Art. 119. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stosuje metodę opodatkowania wypłaty zysków, o której mowa w art. 120, jeżeli:

- 1) jednostka będąca właścicielem nie jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną oraz
- 2) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że jednostka będąca właścicielem podlega opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa.

2. Spełnienie warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w zakresie wysokości opodatkowania według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa ustala się, uwzględniając również podatki kwalifikowane naliczone przez jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostkę inwestycyjną w części przypadającej na dokonane przez nią wypłaty, w przypadku, gdy zarówno jednostka będąca właścicielem takiej jednostki, jak i ta jednostka podlegają opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku.

3. Przepis ust. 1 stosuje się odrębnie do poszczególnych jednostek będących właścicielami, dla których dokonano wyboru, o którym mowa w ust. 1.

4. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, przepis ten stosuje się w odniesieniu do wszystkich udziałów własnościowych jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej.

Art. 120. 1. Przez metodę opodatkowania wypłaty zysków rozumie się metodę, zgodnie z którą:

- 1) w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się dokonane i hipotetyczne wypłaty kwalifikowanego dochodu tej jednostki na rzecz tego właściciela;
- 2) w kwalifikowanym dochodzie i w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się kwotę naliczonych przez taką jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostkę inwestycyjną podatków kwalifikowanych, które podlegają zaliczeniu na poczet zobowiązania podatkowego jej właściciela z tytułu wypłaty zysku z tej jednostki;
- 3) ustala się kwalifikowany dochód jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy w wysokości odpowiadającej udziałowi jednostki będącej właścicielem tej jednostki w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, o którym mowa w art. 121, naliczonym za trzeci rok bezpośrednio poprzedzający ten rok podatkowy.

2. Hipotetyczna wypłata kwalifikowanego dochodu, o której mowa w niniejszym oddziale, powstaje w przypadku, gdy bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej zostaje przeniesiony na jednostkę nienależącą do grupy, i odpowiada części niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto, o którym mowa w art. 121 ust. 1, przypadającej na ten udział własnościowy – w wysokości tego udziału ustalonej bezpośrednio przed dokonaniem jego przeniesienia.

Art. 121. 1. Niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej naliczony za trzeci rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający rok podatkowy, o którym mowa w art. 120 ust. 1 pkt 3, stanowi kwota kwalifikowanego dochodu tej jednostki za rok podatkowy pomniejszona, nie więcej niż o kwotę tego dochodu, o:

- 1) podatki kwalifikowane takiej jednostki;
- 2) wypłaty zysku i hipotetyczne wypłaty na rzecz jednostek będących właścicielem takiej jednostki, niebędących jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi, dokonane w okresie od pierwszego dnia trzeciego roku poprzedzającego rok podatkowy do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym udział własnościowy był posiadany;
- 3) kwalifikowane straty powstałe w okresie, o którym mowa w pkt 2;
- 4) nadwyżkę kwalifikowanych strat, która pozostała po uprzednim obniżeniu niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto tej jednostki za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe zgodnie z pkt 3.

2. Niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej nie pomniejsza się o wypłaty, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz kwalifikowane straty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, które już pomniejszyły niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej zgodnie z ust. 1.

Art. 122. 1. Kwotę równą kwalifikowanemu dochodowi, o którym mowa w art. 120 ust. 1 pkt 3, pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową traktuje się odpowiednio jako jednostkowy globalny podatek wyrównawczy albo jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy.

2. Kwalifikowany dochód (stratę) jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej oraz skorygowane podatki kwalifikowane, które można przypisać do takiego dochodu w roku podatkowym, wyłącza się z obliczania efektywnej stawki podatkowej zgodnie z rozdziałem 2 działu II z wyjątkiem kwoty podatków kwalifikowanych, o której mowa w art. 120 ust. 1 pkt 2.

Art. 123. Jeżeli wybór, o którym mowa w art. 119, zostanie odwołany, udział jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto, o którym mowa w art. 121 ust. 1, ustalony na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, za który dokonano tego odwołania, traktuje się jako kwalifikowany dochód tej jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. Kwotę równą takiemu kwalifikowanemu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową traktuje się jako jednostkowy globalny podatek wyrównawczy albo jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy.

DZIAŁ X

Bezpieczne przystanie oraz przepisy szczególne w okresie początkowym

Rozdział 1

Bezpieczne przystanie

Art. 124. 1. Na podstawie wyboru wyłączenia *de minimis* dokonanego zgodnie z art. 137 nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, jeżeli za dany rok podatkowy są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji jest mniejszy niż 10 000 000 euro;
- 2) średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji wynosi mniej niż 1 000 000 euro albo została poniesiona średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata wszystkich takich jednostek.

2. Średni trzyletni kwalifikowany przychód lub średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę), o których mowa w ust. 1, oblicza się jako średnią arytmetyczną kwot odpowiednio kwalifikowanego przychodu lub jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto osiągniętych za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.

3. W przypadku wystąpienia w okresie, o którym mowa w ust. 2, zarówno jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, jak i jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto średni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) oblicza się jako średnią arytmetyczną, odpowiednio, kwoty jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto osiągniętego w tych latach podatkowych lub sumy takich dochodów pomniejszonej o jurysdykcyjną kwalifikowaną stratę netto poniesioną w tych latach podatkowych lub sumę takich strat.

4. Jeżeli w pierwszym lub drugim roku poprzedzającym rok podatkowy lub w obydwu tych latach żadna jednostka składowa zlokalizowana w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, nie osiągnęła kwalifikowanego przychodu ani kwalifikowanego dochodu (straty), to ten rok podatkowy lub takie lata podatkowe wyłącza się z obliczenia średniego trzyletniego kwalifikowanego przychodu lub średniego trzyletniego kwalifikowanego dochodu (straty).

5. W przypadku gdy którykolwiek rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, obejmuje okres inny niż dwanaście miesięcy, kwoty, o których mowa w ust. 1, określa się w wysokości 1/12 za każdy rozpoczęty miesiąc roku podatkowego.

6. Kwalifikowany przychód jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, jest sumą przychodów wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji, pomniejszonych lub powiększonych o korekty dokonane zgodnie z przepisami działu V.

7. Wybór wyłączenia *de minimis* nie ma zastosowania do jednostek inwestycyjnych i bezpieczeństwa jednostek składowych, a przychód oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto tych jednostek wyłącza się z obliczania kwot, o których mowa w ust. 1–6.

Art. 125. 1. Na podstawie wyboru bezpiecznej przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego dokonanego zgodnie z art. 137 dla jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) wszystkie jednostki lub jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji, dla których podatnik globalnego podatku wyrównawczego obliczałby efektywną stawkę podatkową, podlegają opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym i podatek ten jest w całości wymagalny do zapłaty w rozumieniu art. 13 ust. 2;
- 2) jurysdykcja ta została wskazana w obwieszczeniu wydanym zgodnie z art. 2 ust. 7 jako jurysdykcja spełniająca wymagania bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego.

2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do:

- 1) każdej bezpieczeństwa jednostki składowej, która podlega w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym;
- 2) innych jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w rozdziale 2 działu II, zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek.

Art. 126. W celu sprawdzenia, czy:

- 1) nadwyżka zysku wynosi więcej niż zero,
- 2) możliwy jest wybór wyłączenia *de minimis*, o którym mowa w art. 124 ust. 1,
- 3) efektywna stawka podatkowa jest wyższa niż minimalna stawka podatkowa

– można dokonać wyboru bezpiecznej przystani dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności, o którym mowa w art. 127.

Art. 127. 1. Na podstawie wyboru bezpiecznej przystani dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności dokonano zgodnie z art. 137 w odniesieniu do jednostki składowej osiągającej wyniki finansowe o niskiej istotności, w celu wyliczeń, o których mowa w art. 126, przyjmuje się, że:

- 1) kwalifikowany dochód ustala się w kwocie równej przychodom tej jednostki, podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów;
- 2) kwalifikowany przychód ustala się w kwocie, o której mowa w pkt 1;
- 3) skorygowane podatki kwalifikowane ustala się w kwocie podatku dochodowego podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów.

2. Przez jednostkę składową osiągającą wyniki finansowe o niskiej istotności rozumie się jednostkę składową wraz z jej stałymi zakładami, w odniesieniu do której są spełnione następujące warunki:

- 1) jednostki te nie są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 38 lit. a albo c, sporządzonym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność;
- 2) sprawozdanie, o którym mowa w pkt 1, podlega audytowi zewnętrznemu zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie;
- 3) w przypadku jednostki, której suma przychodów w rozumieniu przepisów CBCR przekracza 50 000 000 euro, księgi tej jednostki używane do przygotowania informacji o grupie podmiotów są prowadzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości.

3. Przez przepisy CBCR rozumie się przepisy ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2023 r. poz. 241 oraz z 2024 r. poz. 879) albo podobne przepisy o wymianie informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, obowiązujące w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla albo w jurysdykcji lokalizacji jednostki wyznaczonej, jeżeli ta informacja o grupie podmiotów nie jest składana w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla.

4. Przez jednostkę wyznaczoną rozumie się jednostkę wyznaczoną w rozumieniu ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo podobną jednostkę w rozumieniu przepisów CBCR jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.

5. Przez informację o grupie podmiotów rozumie się informację o grupie podmiotów w rozumieniu ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo podobną informację w rozumieniu przepisów CBCR jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.

Rozdział 2

Bezpieczne przystanie w początkowym okresie działalności grupy

Art. 128. 1. W przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego przez okres nie dłuższy niż pierwsze pięć lat podatkowych działalności tej grupy, jeżeli za dany rok:

- 1) jednostki składowe tej grupy są zlokalizowane w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach liczonych łącznie z jurysdykcją lokalizacji tej jednostki dominującej oraz
- 2) suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy nie przekracza 50 000 000 euro, z wyłączeniem jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której jednostki składowe tej grupy wykazują najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych w roku podatkowym, za który przepisy ustawy po raz pierwszy stosuje się do tej grupy.

2. Przez łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się sumę wartości księgowych netto wszystkich rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

3. W sumie, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie uwzględnia się jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych oraz jednostek joint venture i jednostek zależnych joint venture.

4. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, jest jednostką wyłączoną, przepis ten stosuje się odpowiednio do zlokalizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostki dominującej niższego szczebla tej grupy międzynarodowej.

5. Okres pięciu lat, o którym mowa w ust. 1, liczy się od roku podatkowego, w którym dana grupa międzynarodowa spełnia warunki, o których mowa w art. 4.

6. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu początkowego okresu działalności, o którym mowa w ust. 1, w terminie do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Obowiązek, o którym mowa w zdaniu pierwszym, uznaje się za spełniony, jeżeli zawiadomienia dokona jednostka, o której mowa w art. 133 ust. 3 albo 4 albo art. 135 ust. 1.

7. W przypadku pierwszego roku podatkowego, o którym mowa w art. 130, zawiadomienia, o którym mowa w ust. 6, dokonuje się do końca osiemnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku.

Art. 129. 1. Jednostki składowe grupy międzynarodowej zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie obliczają:

- 1) krajowego podatku wyrównawczego oraz
 - 2) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków
- za pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, w których nieprzerwanie są spełnione warunki wymienione w art. 128 ust. 1.

2. W przypadku grupy krajowej nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego za pierwsze pięć lat podatkowych, licząc od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym dana grupa krajowa spełnia warunki, o których mowa w art. 4.

3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisy art. 128 ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 3

Przepisy szczególne w zakresie podatku odroczonego w pierwszym roku podatkowym

Art. 130. 1. Pierwszym rokiem podatkowym w odniesieniu do danej jurysdykcji jest rok podatkowy, za który pierwszy raz w odniesieniu do jednostek zlokalizowanych w tej jurysdykcji oblicza się kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub stosuje się kwalifikowaną zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków lub przepisy działów II, III lub IV.

2. Za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w ust. 1:

- 1) przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej uwzględnia się wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach wszystkich

jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innej jurysdykcji;

- 2) aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego uwzględnia się według stawki podatku dochodowego, jaką stosuje jednostka składowa do ujmowania aktywów lub rezerw z tytułu podatku odroczonego, nie wyższej niż minimalna stawka podatkowa;
- 3) w aktywach z tytułu podatku odroczonego nie uwzględnia się wpływu korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego.

3. Aktywa z tytułu podatku odroczonego, o których mowa w ust. 2 pkt 2, które zostały ujęte przy zastosowaniu stawki podatkowej niższej od minimalnej stawki podatkowej, mogą zostać uwzględnione przy zastosowaniu minimalnej stawki podatkowej, jeżeli podatnik wykáže, że te aktywa z tytułu podatku odroczonego można przypisać kwalifikowanej stracie.

4. Przepis ust. 2 nie ma zastosowania do aktywów z tytułu podatku odroczonego wynikających z pozycji wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty) zgodnie z przepisami działu V, jeżeli te aktywa powstały w wyniku transakcji dokonanej po dniu 30 listopada 2021 r.

5. Aktywa i rezerwy przyjęte do obliczenia efektywnej stawki podatkowej na podstawie ust. 2 pkt 1 uwzględnia się odpowiednio w kolejnych latach podatkowych.

Art. 131. 1. W przypadku gdy kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej oblicza się po raz pierwszy za późniejszy rok podatkowy niż rok, za który pierwszy raz oblicza się krajowy podatek wyrównawczy, w celu obliczenia jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego wyznacza się ponownie pierwszy rok podatkowy.

2. Za rok podatkowy, który zgodnie z ust. 1 stanowi ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy:

- 1) saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w art. 99 ust. 1 lub 2, wynosi zero;
- 2) przepisu art. 89 ust. 1 nie stosuje się w odniesieniu do rezerwy z tytułu podatku odroczonego, która została uwzględniona na potrzeby obliczenia krajowego podatku wyrównawczego oraz nie została ponownie ujęta do końca roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy; przepis ten stosuje się do rezerw z tytułu podatku odroczonego, które zostały uwzględnione na potrzeby tego podatku za ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy lub lata podatkowe;

- 3) aktywo z tytułu kwalifikowanej straty, które powstało zgodnie z art. 92 ust. 1 za rok podatkowy poprzedzający ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy, wynosi zero;
- 4) stosuje się odpowiednio przepis art. 130 ust. 2;
- 5) przepisu art. 130 ust. 4 nie stosuje się w przypadku, gdy aktywa z tytułu podatku odroczonego wynikające z pozycji wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty) zostały uwzględnione w obliczeniu krajowego podatku wyrównawczego.

Art. 132. W przypadku przeniesienia w jakiejkolwiek formie aktywów innych niż zapasy, między jednostkami składowymi grupy w okresie od dnia 1 grudnia 2021 r. do ostatniego dnia roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130 ust. 1, jednostka przejmująca ustala:

- 1) wartość początkową tych aktywów w wysokości wartości bilansowej wykazanej w księgach przenoszącej jednostki składowej na moment przeniesienia;
- 2) aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego na podstawie wartości, o której mowa w pkt 1.

DZIAŁ XI

Przepisy administracyjne

Art. 133. 1. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, informację o opodatkowaniu wyrównawczym za rok podatkowy, w terminie do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego.

2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, może zostać zrealizowany przez jednostkę składową zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upoważnioną w tym celu, w formie pisemnej, przez wszystkie pozostałe jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (wyznaczona jednostka krajowa).

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku, gdy informacja odpowiadająca informacji, o której mowa w ust. 1, została złożona właściwemu organowi podatkowemu jurysdykcji, z którą Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, obowiązującą w odniesieniu do roku podatkowego, przez:

- 1) jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy międzynarodowej zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lub

2) jednostkę składową grupy międzynarodowej inną niż jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji, wyznaczoną w tym celu przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla tej grupy międzynarodowej (wyznaczona jednostka raportująca).

5. Przez kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, o której mowa w ust. 4, rozumie się dwustronną albo wielostronną umowę lub porozumienie, zawarte przez właściwy organ podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej z właściwym organem podatkowym innej jurysdykcji lub właściwymi organami podatkowymi innych jurysdykcji, przewidujące automatyczną wymianę informacji o opodatkowaniu wyrównawczym.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych prowadzi i aktualizuje w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wykaz jurysdykcji, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym.

7. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub wyznaczona jednostka krajowa, jeżeli została ustanowiona, jest obowiązana, w terminie do końca piętnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 1, złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o danych jednostki składowej składającej informację, o której mowa w ust. 4, wraz ze wskazaniem jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzór informacji, o której mowa w ust. 1.

9. Wzór informacji, o której mowa w ust. 1, zawiera pozycje umożliwiające prawidłowe określenie wysokości zobowiązań z tytułu podatków wyrównawczych, w tym w szczególności:

- 1) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane;
- 2) jurysdykcję, w której są zlokalizowane jednostki składowe grupy;
- 3) rodzaj jednostek składowych określony zgodnie z ustawą;
- 4) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy;

- 5) informacje i dane niezbędne do obliczenia:
 - a) efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji,
 - b) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego,
 - c) globalnego podatku wyrównawczego członka grupy joint venture,
 - d) udziałowego globalnego podatku wyrównawczego i kwoty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków przydzielonego dla każdej jurysdykcji;
- 6) informację o wyborach dokonanych zgodnie z ustawą;
- 7) informacje niezbędne do ustalenia kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego.

10. Informację, o której mowa w ust. 1, oraz zawiadomienie, o którym mowa w ust. 7, za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130, składa się w terminie do końca osiemnastego miesiąca następującego po tym roku podatkowym.

Art. 134. 1. Podatnicy:

- 1) globalnego podatku wyrównawczego,
 - 2) krajowego podatku wyrównawczego,
 - 3) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków
- są obowiązani składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości należnego podatku, w terminie do końca osiemnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego i w tym terminie wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatek wynikający z tego zeznania.

2. Zeznania, o których mowa w ust. 1, za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130, składa się w terminie do końca dwudziestego pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego. W tym samym terminie podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku wynikającego ze złożonego zeznania za ten rok podatkowy.

3. Jeżeli należny podatek, o którym mowa w ust. 1, został obliczony w walucie innej niż złoty, kwotę tak obliczonego podatku przelicza się na złote według kursu średniego tej waluty ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego, za który ten podatek został obliczony.

4. Zeznania, o których mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu ustalone wzory zeznań, o których mowa w ust. 1.

6. Wzory zeznań, o których mowa w ust. 1, zawierają pozycje umożliwiające prawidłowe wykonanie przez podatników ich obowiązków, o których mowa w tym przepisie, w tym:

- 1) nazwy, symbole oraz warianty formularzy;
- 2) dane identyfikacyjne podatnika, a w przypadku, o którym mowa w art. 135 ust. 1, także pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w tym przepisie;
- 3) informacje niezbędne do obliczenia należnych podatków, o których mowa w ust. 1, w tym w przypadku, o którym mowa w art. 135 ust. 1, pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w tym przepisie;
- 4) pouczenia oraz objaśnienia co do sposobu wypełniania, terminu i miejsca składania.

Art. 135. 1. W przypadku gdy co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, są podatnikami tego samego podatku, o którym mowa w art. 134 ust. 1, te jednostki mogą dokonać wyboru, zgodnie z którym obowiązki określone w tym przepisie, będą realizowane przez jedną z tych jednostek składowych.

2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na czas oznaczony nie dłuższy niż 5 lat, przy czym może on być dokonywany wielokrotnie.

3. O dokonaniu wyboru, o którym mowa w ust. 1, podatnicy zawiadamiają właściwego naczelnika urzędu skarbowego nie później niż w terminie złożenia zeznania za pierwszy rok podatkowy objęty okresem, na jaki dokonano tego wyboru. W przypadku niezłożenia tego zawiadomienia we wskazanym terminie dokonany wybór uznaje się za bezskuteczny.

4. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, podatnik wyznaczony zgodnie z tym przepisem składa, w imieniu swoim i pozostałych podatników, którzy dokonali tego wyboru, jedno zeznanie dotyczące właściwego podatku, o którym mowa w art. 134 ust. 1, w którym wykazuje podatek przypadający na każdego takiego podatnika oraz sumę tych podatków. W takim przypadku suma należnych podatków, o których mowa w art. 134 ust. 1, wykazana w zeznaniu złożonym przez podatnika wyznaczonego zgodnie z ust. 1 jest podatkiem należnym do zapłaty przez tego podatnika. Zapłata tego podatku w wysokości przekraczającej podatek przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1, nie stanowi dla nich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych.

5. Pozostali podatnicy, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1, odpowiadają solidarnie z podatnikiem wyznaczonym zgodnie z ust. 1 za zobowiązania z tytułu należnego podatku, o którym mowa w art. 1, za rok podatkowy objęty tym wyborem.

Art. 136. Do korekty informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, oraz zeznania, o którym mowa w art. 134 ust. 1, stosuje się przepisy działu III rozdziału 10 Ordynacji podatkowej z wyjątkiem przypadków skutkujących powstaniem dodatkowego podatku wyrównawczego.

Art. 137. 1. Jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej wyborów, o których mowa w ustawie, dokonuje oraz wybory te odwołuje jednostka składająca informację, o której mowa w art. 133 ust. 1, 3 lub 4.

2. Wybory, o których mowa w art. 5 ust. 9, art. 56, art. 57 ust. 1, art. 58 ust. 1, art. 60 ust. 1, art. 61 ust. 1, art. 62 ust. 1, art. 118 ust. 1, art. 119 ust. 1, obowiązują przez okres pięciu lat podatkowych liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który dokonano danego wyboru. Po upływie okresu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dany wybór jest automatycznie przedłużany na okres kolejnych pięciu lat podatkowych, chyba że zostanie odwołany po upływie okresu, o którym mowa w zdaniu pierwszym. W przypadku odwołania danego wyboru za dany rok ponowny wybór może nastąpić po upływie pięciu lat podatkowych liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który wybór został odwołany.

3. Wybory, o których mowa w art. 59, art. 86 ust. 3 pkt 2, art. 96 ust. 1 pkt 1 lit. b, art. 99 ust. 1, art. 101 ust. 2, art. 116 ust. 1, art. 124 ust. 1, art. 125 ust. 1, art. 127 ust. 1, art. 146 ust. 1 i art. 147, obowiązują przez okres jednego roku podatkowego.

4. Wybór dotyczący kwalifikowanej straty, o którym mowa w art. 92 ust. 1, jest dokonywany w pierwszej informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, obejmującej jednostki składowe grupy zlokalizowane w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonuje się tego wyboru. Wybór ten dokonany za inny rok podatkowy niż ten, którego dotyczy informacja, o której mowa w zdaniu pierwszym, jest bezskuteczny również w przypadku jego wcześniejszego odwołania. Wybór ten obowiązuje w roku podatkowym, za który dokonano tego wyboru i w każdym kolejnym roku podatkowym, chyba że zostanie odwołany w informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, ze skutkiem od początku roku podatkowego, za który jest składana ta informacja.

5. Wybór dotyczący włączenia udziałów własnościowych, o którym mowa w art. 63 ust. 1, obowiązuje przez okres pięciu lat podatkowych liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który dokonano tego wyboru, przy czym ten wybór jest nieodwoływalny

w odniesieniu do takich udziałów własnościowych, z którymi jest związana strata uwzględniona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej.

DZIAŁ XII

Zmiany w przepisach

Art. 138. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 oraz z 2024 r. poz. 232, 854 i 1222) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 16 w ust. 1 po pkt 15a dodaje się pkt 15b w brzmieniu:
„15b) globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego, podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz. ...), oraz podatków równoważnych nakładanych w państwach innych niż Rzeczpospolita Polska;”;
- 2) w art. 20 po ust. 2b dodaje się ust. 2c w brzmieniu:
„2c. Przepisów ust. 1, 2, 2a i 2b nie stosuje się do kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego, kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, podatku pobieranego na podstawie kwalifikowanej zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”.

Art. 139. W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295 i 1598 oraz z 2024 r. poz. 619) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 37 dodaje się ust. 12 w brzmieniu:
„12. Jednostka nie tworzy rezerw i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz. ...).”;
- 2) w art. 45:
 - a) po ust. 1b dodaje się ust. 1ba w brzmieniu:
„1ba. Sprawozdania finansowe jednostek będących podatnikami krajowego podatku wyrównawczego, o którym mowa w ustawie z dnia o opodatkowaniu

wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, mogą być sporządzane zgodnie z MSR.”,

b) ust. 1d otrzymuje brzmienie:

„1d. Organ zatwierdzający może podjąć decyzję w sprawie zaprzestania stosowania MSR przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez jednostki w przypadku ustania okoliczności, o których mowa w ust. 1a, 1b i 1ba.”;

3) w art. 74 dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. W przypadku jednostek podlegających opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy z dnia ... 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych okresy przechowywania, o których mowa w ust. 1 i 2, wynoszą co najmniej 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku określony w tych przepisach.”;

4) w załączniku nr 1 do ustawy w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia”:

a) w ust. 1 w pkt 19 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 20 w brzmieniu:

„20) informację, że do jednostki ma zastosowanie art. 37 ust. 12, na mocy którego jednostka nie tworzy rezerw i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”,

b) w ust. 2 w pkt 12 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 13 w brzmieniu:

„13) informacje o kwotach z tytułu opodatkowania jednostki w bieżącym okresie sprawozdawczym globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”.

Art. 140. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 13:

a) w § 2:

– po pkt 4 dodaje się pkt 4a w brzmieniu:

- „4a) organ właściwy w sprawach zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w art. 14t, w przypadkach, o których mowa w art. 14zd § 3;”;
- pkt 6 otrzymuje brzmienie:
- „6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających, w tym w zakresie opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”;
- b) w § 2a po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:
- „1a) organ właściwy w sprawach wydawania, zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w art. 14t;”;
- 2) w art. 14a po § 1b dodaje się § 1c w brzmieniu:
- „§ 1c. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej nie może dotyczyć przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. ...).”;
- 3) w art. 14b w § 2a w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:
- „3) dotyczące globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków w rozumieniu art. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”;
- 4) w dziale II po rozdziale 1a dodaje się rozdziały 1b i 1c w brzmieniu:

„Rozdział 1b

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Art. 14t. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje interpretację przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego).

§ 2. Zainteresowanym, o którym mowa w § 1, jest zlokalizowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podatnik globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków w rozumieniu przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

§ 3. Jeżeli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest zlokalizowanych kilku podatników krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, za zainteresowanego uznaje się podatnika wyznaczonego zgodnie z art. 135 ust. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

§ 4. Zainteresowanym jest również zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka lub jednostka składowa niezależnie od tego, czy jest podatnikiem o którym mowa w § 2, jeżeli ma interes prawny w interpretacji przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności w interpretacji przepisów dotyczących zakresu podmiotowego ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

Art. 14u. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć:

- 1) czynności planowanych lub
- 2) czynności rozpoczętych i niezakończonych, lub
- 3) czynności bezpośrednio powiązanych ze spełnieniem przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku, o którym mowa w art. 1 ust. 1 tej ustawy.

§ 2. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera:

- 1) dane identyfikujące zainteresowanego;
- 2) adres siedziby zainteresowanego;
- 3) określenie przedmiotu wniosku, w tym:
 - a) wyczerpujące przedstawienie opisu czynności, o których mowa w § 1,
 - b) własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej czynności, o których mowa w § 1,
 - c) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy uczestniczących w czynnościach, o których mowa w § 1, w tym:
 - numery identyfikacji podatkowej, a jeżeli nie zostały nadane – inne numery identyfikacyjne wraz z określeniem ich rodzaju,
 - dane dotyczące miejsca ich siedziby lub zarządu,
 - dane dotyczące przedmiotu prowadzonej przez nie działalności,

- d) jurysdykcji w rozumieniu ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w których jednostki składowe grupy uczestniczące w czynnościach, o których mowa w § 1, są zlokalizowane,
- e) rodzaju jednostek składowych grupy, których dotyczy wnioszek,
- f) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy,
- g) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - opis strategii gospodarczej,
- h) opis przyjętych zasad lub polityki rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, o których mowa w § 1, stosowanych przez zainteresowanego i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w tych czynnościach,
- i) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynności, o których mowa w § 1,
- j) wskazanie wszystkich innych dokumentów lub informacji niezbędnych do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego, o którym mowa w lit. b.

§ 3. Zainteresowany składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy czynności objętej wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana opinia nie wywołuje skutków prawnych.

§ 4. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, o których mowa w § 1, które:

- 1) w dniu złożenia wniosku o opinię są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym, o którym

mowa w art. 20zb, albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1, w zakresie art. 20zt pkt 2a;

- 2) są już objęte opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która nie utraciła ważności.

§ 5. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, o których mowa w § 1, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

- 1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub
- 2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 6. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5, chyba że czynności przedstawione we wniosku odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające czynnościom przedstawionym we wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, wraz z wnioskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 7. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, nawet jeżeli wnioski zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 8. Na postanowienia wydane na podstawie § 4 i 5 przysługuje zażalenie.

§ 9. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego po uzyskaniu stanowiska:

- 1) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w przypadku gdy zainteresowany jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zs § 1;
- 2) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku gdy zainteresowany jest stroną zawartej umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s.

§ 10. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie

opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe z zainteresowanym w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

§ 11. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół.

Art. 14v. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego niespełniający wymogów określonych w art. 14u § 1–3 lub innych wymogów określonych w przepisach prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 2. Na postanowienie wydane na podstawie § 1 przysługuje zażalenie.

Art. 14w. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiana są ważne przez 5 lat od dnia ich wydania.

Art. 14x. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera opis czynności przedstawionych we wniosku oraz ocenę stanowiska zainteresowanego wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko zainteresowanego jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska zainteresowanego opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera również wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera pouczenie o treści art. 14zm oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 14y. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego podlega opłacie wstępnej i opłacie głównej.

§ 2. Opłata wstępna i opłata główna stanowią dochód budżetu państwa.

Art. 14z. § 1. Wysokość opłaty wstępnej wynosi 15 000 zł.

§ 2. Opłata wstępna jest wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty wstępnej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Opłata wstępna podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej przez podmiot niebędący zainteresowanym w rozumieniu art. 14t § 2. Zwrot opłaty następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.

Art. 14za. § 1. Wysokość opłaty głównej nie może być niższa niż 15 000 zł i nie może przekroczyć 50 000 zł.

§ 2. Przy ustalaniu wysokości opłaty głównej uwzględnia się treść wniosku, w szczególności stopień jego skomplikowania, liczbę poruszonych zagadnień i przedstawionych czynności, a także koszty sporządzenia projektu opinii.

§ 3. Wysokość opłaty, o której mowa w § 1, jest określana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Opłata główna jest wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym postanowienie w sprawie wysokości opłaty głównej stało się ostateczne.

§ 5. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty głównej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 6. Opłata główna podlega zwrotowi w odpowiedniej części wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w wysokości większej od należnej. Zwrot opłaty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.

Art. 14zb. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest wydawana bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 8 miesięcy od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Do powyższego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 14zg § 4, art. 14zh § 3i art. 139 § 4, oraz dni, w których wystąpiła awaria e-Urzędu Skarbowego, w przypadku, o którym mowa w art. 35e ust. 4a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.⁵⁾).

Art. 14zc. § 1. Pisma w sprawie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego składa się i doręcza wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym, z zastrzeżeniem art. 35e ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Dokumenty, które nie mogą być doręczone za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym lub których doręczenie w postaci fizycznej jest niezbędne do rozpatrzenia wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego są doręczane zgodnie z art. 144 § 1b i 1c.

Art. 14zd. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu, w okresie ważności opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w całości albo w części:

⁵⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2023 r. poz. 556, 588, 641, 658, 760, 996, 1059, 1193, 1195, 1234, 1598, 1723 i 1860 oraz z 2024 r. poz. 850, 863, 879, 1222 i ...

- 1) zmienić wydaną opinię, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość w szczególności po uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14u § 5 i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z żądaniem zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość lub spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 14u § 5.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejąć do dalszego prowadzenia, w drodze postanowienia, postępowanie w sprawie zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wszczęte przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 4. Zmiana opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego następuje w odniesieniu do czynności opisanych we wniosku, na podstawie których została wydana zmieniona opinia.

§ 5. Uchylenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 6. Zmianę opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo jej uchylenie doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo jego następcy prawnemu.

Art. 14ze. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wygasa z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego zastosowanych w opinii, w zakresie w jakim opinia staje się niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego następuje z dniem wejścia w życie przepisów, z którymi ta opinia stała się niezgodna.

Art. 14zf. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może w toku postępowania zasięgnąć opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego, zwanej dalej „Radą GloBE”, w szczególności w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez

Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

§ 2. Występując o opinię, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przekazuje Radzie GloBE kopię wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego wraz z własnym stanowiskiem w sprawie. O wystąpieniu o opinię Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej niezwłocznie informuje zainteresowanego.

Art. 14zg. § 1. Rada GloBE może zwrócić się do zainteresowanego oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Zainteresowany może z własnej inicjatywy przedłożyć Radzie GloBE swoje stanowisko na piśmie. Zainteresowany może załączyć do pisma dokumenty o charakterze pomocniczym.

§ 3. Rada GloBE wydaje na piśmie opinię wraz z uzasadnieniem.

§ 4. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania wystąpienia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę GloBE na udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy przez zainteresowanego lub Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 5. Opinię doręcza się Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 6. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie jest związany treścią opinii Rady GloBE.

Art. 14zh. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może w toku postępowania wnioskować w zakresie, o którym mowa w art. 14u § 1, o przekazanie informacji będących w posiadaniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla zainteresowanego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego.

§ 2. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może wykorzystać informacje uzyskane od organów wskazanych w § 1 na potrzeby rozpatrywania innych wniosków o opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego dotyczących takiego samego zagadnienia.

§ 3. Informacje są przekazywane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie miesiąca.

§ 4. Do procedury wnioskowania o przekazanie informacji przepisy art. 209 § 1, 2 i 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 14zi. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zmiana opinii, uchylene opinii, uchylene zmiany opinii oraz postanowienie wydane na podstawie art. 14u § 5 wraz z informacją o dacie ich doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących ich przedmiotem.

§ 2. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zmiana opinii oraz postanowienie wydane na podstawie art. 14u § 5 są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty wskazane w treści opinii oraz danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. W Biuletynie Informacji Publicznej zamieszcza się informacje o okresie ważności opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiany, jak również informacje o ich uchyleniu.

§ 3. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informacje o nieprawidłowych opiniach w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które z powodu likwidacji lub rozwiązania zainteresowanego, dla którego została wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, nie mogą zostać zmienione.

Art. 14zj. § 1. Zastosowanie się do ważnej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przed jej zmianą albo uchyleniem lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, a także nieuwzględnienie tej opinii w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie może szkodzić zainteresowanemu.

§ 2. W zakresie związanym z zastosowaniem się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która została zmieniona albo uchylona, lub opinii nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach się umarza oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Art. 14zk. W przypadku gdy skutki podatkowe związane z czynnościami będącymi przedmiotem opinii miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zastosowanie się do tej opinii lub interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 14zl. § 1. Zastosowanie się do ważnej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która następnie została zmieniona albo uchylona, lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym z czynności będących przedmiotem opinii, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do opinii, która uległa zmianie albo uchyleniu, lub opinii nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane z czynnościami przedstawionymi we wniosku, które odpowiadają czynnościom będącym przedmiotem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną lub doręczono zmienioną opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

§ 3. Na wniosek podatnika, który zastosował się do opinii, w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo określa wysokość nadpłaty w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika na piśmie o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku wynikającego z opinii uchylonej przez orzeczenie.

Art. 14zm. § 1. Przepisów art. 14zj–14zl nie stosuje się, jeżeli czynności będące przedmiotem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2. Przepisów art. 14zj–14zl nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 jest skutkiem zastosowania się do interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Art. 14zn. W sprawach dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5–7, 9, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Rozdział 1c

Rada do spraw Opodatkowania Wyrównawczego

Art. 14zo. § 1. Rada GloBE jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie spraw z zakresu przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w tym ich stosowania w indywidualnych sprawach na gruncie przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD.

§ 2. Zadaniem Rady GloBE jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z opodatkowaniem wyrównawczym.

Art. 14zp. § 1. Radę GloBE powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada GloBE działa do dnia powołania Rady GloBE kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia upływu jej kadencji.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje przewodniczącego Rady GloBE spośród członków Rady GloBE.

§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady GloBE. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 2.

Art. 14zq. § 1. W skład Rady GloBE wchodzi:

- 1) 4 osoby delegowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, będące pracownikami urzędu obsługującego tego ministra;
- 2) 2 osoby powołane spośród pracowników uczelni, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2024 r. poz. 534);

- 3) 2 osoby będące doradcami podatkowymi, delegowane przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, będące członkami Krajowej Izby Doradców Podatkowych;
- 4) 2 osoby będące biegłymi rewidentami, delegowane przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów, będące członkami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
- 5) 1 osoba posiadająca aktywny certyfikat wydany przez Międzynarodowy Instytut Auditorów Wewnętrznych, zrzeszona w tym Instytucie.

§ 2. Do Rady GloBE może być powołana osoba, która:

- 1) ma wiedzę oraz co najmniej 5-letnie doświadczenie w zakresie prawa podatkowego, prawa gospodarczego oraz rachunkowości lub wiedzę oraz co najmniej 5-letnie doświadczenie w jednej z następujących dziedzin: systemu finansowego, międzynarodowego prawa gospodarczego, wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD, dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady GloBE;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 6) jest nieskazitelnego charakteru.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady GloBE ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 2–4, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po uzyskaniu przedstawionej na piśmie opinii podmiotów zatrudniających lub delegujących te osoby, a w przypadku osoby, o której mowa w § 1 pkt 5, po uzyskaniu na piśmie opinii podmiotu zrzeszającego.

§ 4. Przed powołaniem w skład Rady GloBE osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 1–5.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady GloBE, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady GloBE. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.

Art. 14zr. § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie GloBE wygasa w razie śmierci członka.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odwołuje członka Rady GloBE z uwagi na utratę przez niego cechy, o której mowa w art. 14zq § 2 pkt 6, po zasięgnięciu opinii Rady GloBE. Uchwała w przedmiocie wyrażenia opinii przez Radę GloBE może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady GloBE. Członek Rady GloBE, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady GloBE w tym głosowaniu.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odwołuje członka Rady GloBE w przypadku:

- 1) utraty warunków będących podstawą powołania, o których mowa w art. 14zq § 1 i 2;
- 2) nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania;
- 3) skazania prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe;
- 4) choroby trwale uniemożliwiającej sprawowanie przez niego funkcji;
- 5) złożenia wniosku o odwołanie ze składu Rady GloBE przez podmiot delegujący;
- 6) złożenia przez niego wniosku o odwołanie.

§ 4. Przez utratę warunków będących podstawą powołania członków Rady GloBE, o których mowa w art. 14zq § 1 pkt 1 i 2, rozumie się rozwiązanie stosunku pracy z podmiotem zatrudniającym w chwili powołania do pełnienia funkcji członka Rady GloBE.

§ 5. W przypadku przeniesienia służbowego członka Rady GloBE, o którym mowa w art. 14zq § 1 pkt 1, do pracy w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej lub służby w Służbie Celno-Skarbowej kontynuowanie członkostwa w Radzie GloBE jest możliwe po wyrażeniu zgody przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 6. Przez utratę warunków będących podstawą powołania członków Rady GloBE, o których mowa w art. 14zq § 1 pkt 3–5, rozumie się skreślenie z listy doradców podatkowych, skreślenie z rejestru biegłych rewidentów i utratę aktywnego certyfikatu wydanego przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych.

Art. 14zs. § 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie GloBE lub odwołanie członka Rady GloBE nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady GloBE uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady GloBE, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady GloBE.

Art. 14zt. § 1. Przewodniczący Rady GloBE:

- 1) kieruje jej pracami;
- 2) zwołuje posiedzenia Rady GloBE;
- 3) wyznacza nie więcej niż pięciu członków Rady GloBE, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady GloBE co do spraw z zakresu przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego;
- 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę GloBE terminowi określonym w art. 14zg § 4, podaje przyczyny tego uchybienia oraz wskazuje członków Rady GloBE, którzy się do tego przyczynili.

§ 2. Stanowisko co do spraw z zakresu przepisów dotyczących podatku wyrównawczego w rozumieniu art. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w tym ich stosowania na gruncie przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości, oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD, Rada GloBE przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady GloBE.

§ 3. Szczegółowy tryb pracy Rady GloBE jest określony w regulaminie uchwalonym przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy jej składu.

§ 4. Obsługę prac Rady GloBE zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady GloBE są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 5. Sekretarz Rady GloBE jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady GloBE może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.

§ 6. Do zadań sekretarza Rady GloBE należy organizacja posiedzeń Rady GloBE, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady GloBE oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady GloBE.

§ 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady GloBE bez prawa głosu.

Art. 14zu. Opinie Rady GloBE są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych po usunięciu danych identyfikujących zainteresowanego oraz inne podmioty wskazane w jej treści.

Art. 14zv. Do wyłączenia członków Rady GloBE w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.

Art. 14zw. § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady GloBE przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady GloBE, pozostałym członkom Rady GloBE przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym uczestniczyli w posiedzeniu Rady GloBE.

§ 2. Członkom Rady GloBE przysługuje:

- 1) wynagrodzenie za sporządzenie opinii Rady GloBE;
- 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty.

§ 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 14zg § 4 członkowi Rady GloBE, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii.

§ 4. Wysokość wynagrodzenia, o którym mowa w § 1 i § 2 pkt 1, nie może przekroczyć dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) wysokość wynagrodzeń, o których mowa w § 1 i § 2 pkt 1, biorąc pod uwagę zakres obowiązków przewodniczącego, sekretarza Rady GloBE i pozostałych członków GloBE oraz szacunkowy nakład ich pracy;

- 2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady GloBE w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady GloBE oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną wysokość tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.”;
- 5) w art. 20zb po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:
„1a) opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o którym mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych;”;
- 6) w art. 20zc po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu:
„§ 3a. Do porozumienia podatkowego w sprawie, o której mowa w art. 20zb pkt 1a, przepisy art. 14t, art. 14u § 1, 2 i 10, art. 14w, art. 14z § 1 i 3 oraz art. 14za § 2, 5 i 6 stosuje się odpowiednio, przy czym:
 - 1) opłaty, o których mowa w art. 14z i art. 14za, pobiera się po zawarciu porozumienia w wysokości 50% kwot, o których mowa w art. 14z i art. 14za;
 - 2) obowiązek przedstawienia dokumentów lub informacji, o których mowa w art. 14u § 2 i 10, nie dotyczy dokumentów lub informacji przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ramach realizacji współdziałania.”;
- 7) w art. 20zd:
 - a) w pkt 1 wyrazy „o której mowa w art. 20zb pkt 1” zastępuje się wyrazami „o której mowa w art. 20zb pkt 1 i 1a”;
 - b) w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:
„3) Rady GloBE – w przypadku porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 20zb pkt 1a, przy czym przepis art. 14zf i art. 14zg stosuje się odpowiednio.”;
- 8) w art. 20zt po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:
„2a) opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, przy czym w zakresie nieuregulowanym w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14t oraz art. 14u § 1, 2 i 10;”;
- 9) w art. 59 w § 1 w pkt 10 po wyrazach „art. 14m” dodaje się wyrazy „lub art. 14zl”;
- 10) w art. 70 po § 1a dodaje się § 1b w brzmieniu:
„§ 1b. Zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu na podstawie przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup

międzynarodowych i krajowych przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego.”;

11) w art. 119o w § 1 w pkt 3 wyrazy „szkół wyższych” zastępuje się wyrazem „uczelni”;

12) w art. 119w § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej, z wyłączeniem opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w rozdziale 6.”;

13) w art. 119x w § 5 uchyla się zdanie drugie;

14) w dziale IIIA dodaje się rozdział 6 w brzmieniu:

„Rozdział 6.

Opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Art. 119zfp. § 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Zainteresowanym, o którym mowa w § 1, jest zainteresowany w rozumieniu art. 14t.

§ 3. Wniosek o opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć czynności planowanej lub rozpoczętej i niezakończonych.

Art. 119zfq. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, oraz zastosowania do tych czynności art. 119a § 1, w tym:

- 1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
- 2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 3) wyczerpujący opis czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;

- 4) NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 11a odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu w celu nadania NSP;
- 5) wskazanie celów, których realizacji mają służyć czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 6) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 7) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
- 8) wskazanie innych niż w pkt 7 korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie jest uzależnione pośrednio od dokonania czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 9) wskazanie innych czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, od których pośrednio jest uzależnione osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 7 i 8;
- 10) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie;
- 11) pozostałe dane, w tym w szczególności:
 - a) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy uczestniczących w czynnościach, o których mowa w art. 119zfp § 3, w tym:
 - numery ich identyfikacji podatkowej, a jeżeli te numery nie zostały nadane inne numery identyfikacyjne wraz z określeniem ich rodzaju,
 - dane dotyczące miejsca ich siedziby lub zarządu,
 - dane dotyczące przedmiotu prowadzonej przez nie działalności,
 - b) jurysdykcje w rozumieniu ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w których jednostki składowe grupy uczestniczące w czynnościach, o których mowa w art. 119zfp § 3, są zlokalizowane,
 - c) rodzaje jednostek składowych grupy, których dotyczy wnioski,
 - d) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy,
 - e) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,

- opis strategii gospodarczej,
- f) opis przyjętych zasad lub polityki rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w tych czynnościach,
- g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3,
- h) wskazanie wszystkich innych dokumentów lub informacji niezbędnych do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego.

§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, który nie spełnia wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych w przepisach prawa, do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować z zainteresowanym spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

§ 5. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół.

Art. 119zfr. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, nie ma zastosowania przepis art. 119a § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie przepis art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej

wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie przepis art. 119a § 1.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119zfs. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Art. 119zft. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności, których dotyczył wniosek;
- 2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, nie ma zastosowania przepis art. 119a;
- 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119zfu. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.

Art. 119zfv. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 65 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

- 1) wycofania wniosku w terminie 6 miesięcy od dnia jego złożenia – w połowie;
- 2) uiszczenia jej w wysokości większej od należnej – w odpowiedniej części.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, zwrot opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.

Art. 119zfw. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli jest

ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 119zfx. § 1. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 2. Informacja, o której mowa w § 1, zawiera w szczególności zwięzły opis czynności będących przedmiotem opinii oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać danych identyfikujących lub pozwalających na zidentyfikowanie zainteresowanego lub innych podmiotów wskazanych w jej treści.

Art. 119zfy. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii organu właściwego w sprawie porozumienia, jeżeli:

- 1) okoliczności przedstawione we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego świadczą, że do korzyści podatkowej wskazanej we wniosku, wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie zawarte porozumienie inwestycyjne w zakresie, o którym mowa w art. 20zt pkt 1a, albo w zakresie tej korzyści podatkowej organ właściwy w sprawie porozumienia odmówił zawarcia tego porozumienia lub
- 2) zainteresowany jest stroną postępowania w przedmiocie zawarcia porozumienia inwestycyjnego w zakresie czynności opisanych we wniosku.

§ 2. Jeżeli z opinii organu właściwego w sprawie porozumienia wynika, że istnieją przeszkody do rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 3. Do zasięgnięcia opinii organu właściwego w sprawie porozumienia przepisy art. 209 § 1–4 i 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfg. Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w przypadku wycofania wniosku o jej wydanie albo wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii, przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfa. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w art. 119zfq § 1, który zawiera dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4, a także umożliwić wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2, oraz dokumentacji, o której mowa w art. 119zfq § 2, jak również sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zfv, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 119zfb. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14u § 3 i 4, art. 14zd § 1 pkt 2 i § 4–6, art. 14za § 5, art. 14zi, art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3, 3b i 9, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 187 § 3, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213–215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.”;

15) w art. 239d w § 1 po wyrazach „art. 14m § 3” dodaje się wyrazy „lub art. 14zl § 3”;

16) w art. 294:

a) w § 1 pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) członkowie Rady GloBE i Rady”;

b) w § 3 wyrazy „w Radzie” zastępuje się wyrazami „w Radzie GloBE i Radzie”;

17) w art. 297g pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie, w jakim jest to niezbędne do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych opinii, o której mowa w art. 14b § 5f pkt 1 i art. 14u § 9 pkt 1;”.

Art. 141. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, 850 i 879) wprowadza się następujące zmiany:

1) do tytułu ustawy dodaje się odnośnik nr 1 w brzmieniu:

„¹⁾ Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 13 z 16.01.2023, str.9).”;

2) po art. 56e dodaje się art. 56f w brzmieniu:

„Art. 56f. § 1. Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i

krajowych (Dz. U. poz.), lub nie składa jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa ją niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego,

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 2. Podatnik, który w informacji, o której mowa w § 1, podaje nieprawdę lub zataja prawdę,

podlega karze grzywny do 480 stawek dziennych.

§ 3. Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi informacji, o której mowa w § 1,

podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

§ 4. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”;

3) po art. 80g dodaje się art. 80h w brzmieniu:

„Art. 80h. § 1. Kto, wbrew obowiązkowi, nie składa w terminie właściwemu organowi podatkowemu zawiadomienia o danych, o których mowa w art. 133 ust. 7 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych,

podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”.

Art. 142. W ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3 w § 2 pkt 4a otrzymuje brzmienie:

„4a) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających, opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinie zabezpieczające w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowy wydania opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”;

2) art. 57a otrzymuje brzmienie:

„Art. 57a. Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinia zabezpieczająca i odmowa wydania opinii zabezpieczającej, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowa wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być oparta wyłącznie

na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.”;

3) w art. 146 w § 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt, interpretację, opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo stwierdza bezskuteczność czynności.”.

Art. 143. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.⁶⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 22 w ust. 1 po pkt 2a dodaje się pkt 2b w brzmieniu:

„2b) prowadzenie spraw dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”;

2) w art. 35b w ust. 1 w pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie:

„a) pism w sprawach dotyczących wydawania przez organy KAS wiążących informacji stawkowych, interpretacji ogólnych, interpretacji indywidualnych i opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w tym w zakresie określonym w art. 35a ust. 1,”.

Art. 144. W ustawie z dnia 23 maja 2024 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 879) po art. 11 dodaje się art. 11a w brzmieniu:

„Art. 11a. Listę państw i terytoriów, o której mowa w art. 75a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, obowiązującą za 2023 r. ogłasza się w terminie do dnia 31 grudnia 2024 r.”.

⁶⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2023 r. poz. 641, 658, 760, 996, 1059, 1193, 1195, 1234, 1598, 1723 i 1860 oraz z 2024 r. poz. 850, 863, 879 i 1222.

DZIAŁ XIII

Przepisy epizodyczne, przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy

Rozdział 1

Przepisy epizodyczne

Oddział 1

Tymczasowe bezpieczne przystanie

Art. 145. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) całkowitych przychodach – rozumie się przez to sumę osiągniętych przychodów dla danej jurysdykcji, wykazanych w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów;
- 2) kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów – rozumie się przez to:
 - a) informację o grupie podmiotów, o której mowa w art. 127, jeżeli została przygotowana na podstawie kwalifikowanego sprawozdania finansowego, albo
 - b) informację o grupie podmiotów, która byłaby przygotowana na podstawie kwalifikowanego sprawozdania finansowego, gdyby właściwa jednostka była zobowiązana do przygotowania takiej informacji zgodnie z przepisami CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3 jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla, a w przypadku braku takich przepisów w tej jurysdykcji, na podstawie standardu wynikającego z właściwych dokumentów Otwartych Ramy do spraw Eroзии Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działających przy OECD w zakresie Akcji nr 13 BEPS;
- 3) kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym – rozumie się przez to:
 - a) księgi jednostki składowej służące sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania grupy,
 - b) sprawozdanie finansowe jednostki składowej, sporządzone zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości, zawierające wiarygodne informacje wprowadzone na podstawie tego standardu,
 - c) księgi jednostki używane do przygotowania informacji o grupie podmiotów, o której mowa w art. 127 ust. 5, w przypadku jednostek, które nie są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność, lub

- d) sprawozdanie finansowe centrali, które pozwala przypisać całkowity przychód, zysk przed opodatkowaniem oraz uproszczone podatki kwalifikowane do stałego zakładu albo księgi stałego zakładu przygotowane w celach zarządczych, o ile pozwalają przypisać całkowity przychód, zysk przed opodatkowaniem oraz uproszczone podatki kwalifikowane do tego stałego zakładu – w przypadku gdy dla stałego zakładu nie przygotowuje się kwalifikowanego sprawozdania finansowego wskazanego w lit. a–c;
- 4) niezrealizowanej stracie netto z tytułu wartości godziwej – rozumie się przez to sumę wszystkich strat wynikających ze zmian wartości godziwej udziałów własnościowych z wyjątkiem inwestycji portfelowych, pomniejszoną o wszelkie zyski wynikające z takich zmian;
- 5) uproszczonej minimalnej stawce podatkowej – rozumie się przez to:
- a) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2024 r. – 15%,
 - b) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2025 r. – 16%,
 - c) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2026 r. – 17%;
- 6) uproszczonej efektywnej stawce podatkowej – rozumie się przez to kwotę obliczoną według wzoru:
- $$\frac{\text{uproszczone podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji}}{\text{zysk przed opodatkowaniem dla tej jurysdykcji}} \times 100\%$$
- 7) uproszczonych podatkach kwalifikowanych – rozumie się przez to kwotę podatku dochodowego w części bieżącej oraz odroczonej wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym, z wyłączeniem kwot przypadających na:
- a) podatki inne niż podatki kwalifikowane,
 - b) niepewne pozycje podatkowe;
- 8) zysku przed opodatkowaniem – rozumie się przez to zysk (stratę) przed opodatkowaniem, dla danej jurysdykcji, wykazany w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów.

Art. 146. 1. Na podstawie wyboru tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR dokonanego zgodnie z art. 137 dla danej jurysdykcji nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego, lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, jeżeli dla tej jurysdykcji:

- 1) nadwyżka zysku nie wynosi więcej niż zero, przy czym:

- a) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tej jurysdykcji,
 - b) substrat majątkowo-osobowy oblicza się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi jednostkami w rozumieniu zarówno przepisów ustawy, jak i przepisów CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3, i są zlokalizowane w tej jurysdykcji, lub
- 2) możliwy jest wybór wyłączenia *de minimis*, o którym mowa w art. 124 ust. 1, przy czym:
- a) średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji ustala się w kwocie równej całkowitym przychodom dla tej grupy w tej jurysdykcji dla danego roku podatkowego,
 - b) średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tej jurysdykcji dla danego roku podatkowego,
 - c) wyłączenie *de minimis* stosuje się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi jednostkami w rozumieniu przepisów ustawy, lub
- 3) uproszczona efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od uproszczonej minimalnej stawki podatkowej.

2. Jeżeli kwota niezrealizowanej straty netto z tytułu wartości godziwej przekracza 50 000 000 euro w danej jurysdykcji, kwota ta pomniejsza kwotę zysku przed opodatkowaniem.

3. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w rozdziale 2 działu II, zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów szczególnych ich dotyczących, przy czym grupa joint venture jest obowiązana korzystać z kwalifikowanych sprawozdań finansowych.

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:

- 1) bezpieczeństwa jednostek składowych;
- 2) grup o kilku jednostkach dominujących, jeżeli taka grupa nie składa jednej kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów zawierającej informacje o wszystkich grupach wchodzących w jej skład;
- 3) jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki składowe, w odniesieniu do których dokonano wyboru, o którym mowa w art. 116.

5. W przypadku jednostki dominującej najwyższego szczebla będącej jednostką pośredniczącą wybór, o którym mowa w ust. 1, jest ograniczony do kwoty zrealizowanego zysku przed opodatkowaniem nieprzypadającej na udziały własnościowe właściciela, o którym mowa w art. 113 ust. 1.

6. W przypadku jednostki dominującej najwyższego szczebla objętej systemem odliczanej dywidendy, o którym mowa w art. 114, wybór, o którym mowa w ust. 1, jest ograniczony do kwoty zrealizowanego zysku przed opodatkowaniem nieprzypadającej na udziały własnościowe właściciela otrzymującego dywidendę, o którym mowa w art. 114 ust. 1.

7. W przypadku jednostki inwestycyjnej oraz ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się w odniesieniu do jurysdykcji, w której jest zlokalizowana ta jednostka zgodnie z przepisami CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3, lub jednostki będące ich właścicielami, pod warunkiem sporządzenia przez te jednostki odrębnych obliczeń, o których mowa w rozdziale 2 działu II, art. 118 lub art. 119. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody oraz wszelkie odpowiadające tym przychodom podatki są uwzględniane wyłącznie w odniesieniu do tej jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki będące właścicielami, proporcjonalnie do przypadających na nie udziałów własnościowych.

8. Jeżeli wobec jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej nie dokonano wyborów, o których mowa w art. 118 lub art. 119, i są one zlokalizowane w jurysdykcji, w której są zlokalizowane wszystkie jednostki będące ich właścicielami, to w odniesieniu do tej jurysdykcji można zastosować wybór, o którym mowa w ust. 1, oraz nie sporządza się odrębnych obliczeń, o których mowa w ust. 7.

9. Jeżeli po dniu 15 grudnia 2022 r. jednostka składowa zawarła porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności, dokonując obliczeń, o których mowa w ust. 1, należy dokonać następujących korekt:

- 1) wyłączyć kwotę wydatków lub strat powstających w skutek porozumień, o których mowa w ust. 12 i 14, z ustalania kwoty zysku przed opodatkowaniem, z uwzględnieniem ust. 18;
- 2) wyłączyć kwotę podatku dochodowego w części bieżącej powstającą w skutek porozumienia, o którym mowa w ust. 16, z kwoty podatku dochodowego w części bieżącej.

10. Porozumienie uznaje się za zawarte po dniu 15 grudnia 2022 r., jeżeli po tym dniu:

- 1) zawarto nowe porozumienie lub

- 2) porozumienie zostało zmienione lub dokonano cesji wszystkich praw i obowiązków wynikających z tego porozumienia, lub
- 3) faktyczne wykonanie porozumienia różni się od jego faktycznego wykonania przed tym dniem, lub
- 4) zmieniono zasady ujmowania księgowego pozycji związanych tym porozumieniem.

11. Przez porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności rozumie się porozumienie zmniejszające przychód, porozumienie podwajające stratę i porozumienie podwajające wydatek.

12. Przez porozumienie zmniejszające przychód rozumie się porozumienie, zgodnie z którym jednostka składowa (jednostka finansująca) bezpośrednio lub pośrednio udziela finansowania lub w inny sposób inwestuje w inną jednostkę składową (jednostkę finansowaną), skutkujące wykazaniem przez jednostkę finansującą w jej sprawozdaniu finansowym kosztu lub straty, jeżeli:

- 1) nie skutkuje wykazaniem przez jednostkę finansowaną proporcjonalnego wzrostu przychodu lub zysku w jej sprawozdaniu finansowym lub
- 2) zgodnie z uzasadnionym przewidywaniem nie będzie skutkować wykazaniem przez jednostkę finansowaną proporcjonalnego wzrostu opodatkowanego przychodu.

13. Porozumienie nie jest porozumieniem zmniejszającym przychód, jeżeli:

- 1) koszt lub strata są wykazywane przez jednostkę finansującą jedynie w odniesieniu do dodatkowego kapitału Tier I lub
- 2) skutkuje wykazaniem przez jednostkę składową zlokalizowaną w tej samej jurysdykcji co jednostka finansowana kwoty odliczenia lub straty podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym, która nie jest uwzględniana jako koszt lub strata w celu określenia zysku przed opodatkowaniem dla tej jurysdykcji, lub
- 3) kwota przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym wykazana przez jednostkę finansowaną została skompensowana przez stratę z lat ubiegłych lub koszt odsetek z lat ubiegłych przeniesione na następne okresy lub inną podobną pozycję, jeżeli pozycja kompensująca podlegała korekcie aktualizującej wartość wyceny lub korekcie ujęcia księgowego lub podlegałyby takiej korekcie niezależnie od jej znaczenia dla możliwości skompensowania kwoty uwzględnionej przez jednostkę finansowaną w przychodzie opodatkowanym podatkiem dochodowym.

14. Przez porozumienie podwajające stratę rozumie się porozumienie skutkujące wykazaniem:

- 1) tego samego kosztu lub straty przez dwie jednostki składowe w ich sprawozdaniach finansowych lub
- 2) kosztu lub straty w sprawozdaniu finansowym przez jedną jednostkę składową (jednostkę wykazującą koszt) oraz uwzględnieniem odpowiadającego mu odliczenia od przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym przez drugą jednostkę składową z siedzibą w innej jurysdykcji (jednostkę uwzględniającą odliczenie) w sprawozdaniu finansowym.

15. Porozumienie nie jest porozumieniem podwajającym stratę, jeżeli kwota kosztu, o której mowa w ust. 14:

- 1) pkt 1, jest kompensowana kwotą przychodu wykazywanego przez obie jednostki składowe w ich sprawozdaniach finansowych, lub
- 2) pkt 2, jest kompensowana przychodem lub zyskiem wykazanym w sprawozdaniu finansowym przez jednostkę wykazującą koszt oraz uwzględnionym w przychodzie opodatkowanym podatkiem dochodowym przez jednostkę uwzględniającą odliczenie.

16. Przez porozumienie podwajające wydatek rozumie się porozumienie skutkujące ujęciem przez więcej niż jedną jednostkę składową całości lub części tego samego obciążenia z tytułu podatku dochodowego w jej:

- 1) skorygowanych podatkach kwalifikowanych lub
- 2) uproszczonej efektywnej stawce podatkowej.

17. Porozumieniem podwajającym wydatek nie jest porozumienie:

- 1) skutkujące wykazaniem przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym w sprawozdaniu finansowym obu jednostek lub
- 2) spełniające warunki wskazane w ust. 16 wyłącznie ze względu na brak konieczności przydzielenia kwot podatku dochodowego w części bieżącej do innej jednostki składowej przy określaniu skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej w celu obliczenia uproszczonej efektywnej stawki podatkowej.

18. W przypadku porozumienia, o którym mowa w ust. 14 pkt 1, którego stroną są jednostki objęte tym samym wyborem, o którym mowa w ust. 1, przy stosowaniu tego wyboru nie uwzględnia się kwot wydatków i strat powstających wskutek porozumienia wykazanych w sprawozdaniu finansowym jednej z jednostek składowych oraz uwzględnia się odpowiadające im kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym drugiej jednostki składowej.

19. Kwota jest uznana za wykazaną w sprawozdaniu finansowym, jeżeli jest wykazana:

- 1) w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym jednostki składowej – w przypadku jednostki objętej wyborem o którym mowa w ust. 1, albo

2) w sprawozdaniu finansowym stanowiącym podstawę obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – w przypadku jednostki nieobjętej wyborem, o którym mowa w ust. 1.

20. Wydatek lub strata nie są uznawane za wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki pośredniczącej, jeżeli zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym jej właścicieli.

21. Wybór, o którym mowa w ust. 1, obowiązuje przez okres jednego roku podatkowego, przy czym wybór ten może być ponawiany i mieć zastosowanie do lat podatkowych, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r. i kończą się nie później niż dnia 30 czerwca 2028 r. Jeżeli w roku podatkowym, w którym grupa podlegała przepisom ustawy, nie dokonano wyboru bezpiecznej przystani CBCR, o którym mowa w ust. 1, tego wyboru nie można dokonać w kolejnych latach.

Art. 147. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o którym mowa w art. 35, obliczonym dla lat podatkowych nie dłuższych niż dwanaście miesięcy, które kończą się nie później niż w dniu 31 grudnia 2026 r., nie uwzględnia się kwot dotyczących nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla, jeżeli w tej jurysdykcji nominalna stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wynosi co najmniej 20%.

Art. 148. Pierwszy rok początkowy jednostki zbywającej, o którym mowa w art. 130 ust. 1, nie obejmuje roku podatkowego, za który w odniesieniu do tej jednostki stosuje się wybór, o którym mowa w art. 146.

Oddział 2

Przydzielanie podatków kwalifikowanych przy mieszanych systemach opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych

Art. 149. 1. Jeżeli jednostka, która jest właścicielem innej jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną, jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której obowiązuje mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, w latach podatkowych rozpoczynających się nie później niż w dniu 31 grudnia 2025 r. i kończących się nie później niż w dniu 30 czerwca 2027 r. takiej jednostce składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną przydziela się podatki kwalifikowane w wysokości ustalonej według wzoru:

$$\frac{\text{klucz przydziału} \times \text{podatek kwalifikowany przypisany do właściciela}}{\text{suma wszystkich kluczy przydziału}}$$

gdzie:

- 1) klucz przydziału – oznacza wartość obliczoną według wzoru:

przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej ×

(stosowana stawka podatkowa – efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału)

gdzie:

- a) przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej oznacza tę część dochodu tej jednostki, jaka, zgodnie z przepisami o mieszanym systemie opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, przypada bezpośrednio lub pośrednio udziałowcowi lub podobnemu uczestnikowi takiej zagranicznej jednostki kontrolowanej,
- b) efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału oznacza stawkę obliczoną zgodnie z art. 11 ust. 4;
- 2) suma wszystkich kluczy przydziału oznacza obliczoną dla jednostki będącej właścicielem jednostek składowych będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi sumę kluczy przydziału obliczonych w odniesieniu do każdej z tych zagranicznych jednostek kontrolowanych, a w przypadku jednostek inwestycyjnych, ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, jednostek joint venture, jednostek zależnych joint venture, mniejszościowych jednostek składowych sumę kluczy przydziału oblicza się dla wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji, niezależnie od tego, że klucze przydziału mogły zostać obliczone na podstawie różnych efektywnych stawek podatkowych;
- 3) podatek kwalifikowany przypisany do właściciela oznacza określoną dla jednostki będącej właścicielem jednostek składowych będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi kwotę podatku kwalifikowanego naliczonego od dochodu wszystkich tych zagranicznych jednostek kontrolowanych, jaka została ujęta za dany rok w księgach tego właściciela zgodnie z przepisami mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych.

2. Uznaje się, że klucz przydziału, o którym mowa w ust. 1, wynosi zero, jeżeli efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału jest równa lub wyższa od stosowanej stawki podatkowej lub minimalnej stawki podatkowej.

3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się przepisu art. 93 ust. 1 pkt 3.

4. Przez mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, o którym mowa w ust. 1, rozumie się przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych,

zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec lub podobny uczestnik w co najmniej dwóch jednostkach będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi podlega opodatkowaniu od swoich udziałów w całości lub w części wyłącznie:

- 1) w odniesieniu do sumy dochodów osiągniętych przez wszystkie te zagraniczne jednostki kontrolowane, niezależnie od tego, czy dochód ten jest wypłacany temu udziałowcowi lub uczestnikowi, oraz
- 2) w przypadku, gdy poziom wysokości opodatkowania sumy dochodów tych wszystkich zagranicznych jednostek kontrolowanych nie przekracza stosowanej stawki podatkowej.

5. Przez stosowaną stawkę podatkową, o której mowa w ust. 1, 2 i 4, rozumie się stawkę podatku, która wyznacza poziom takiej wysokości opodatkowania dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych, po którego przekroczeniu przepisy o opodatkowaniu zagranicznych jednostek kontrolowanych nie mają zastosowania do jednostki będącej właścicielem takich zagranicznych jednostek kontrolowanych zgodnie z przepisami mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych.

6. Przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału, o której mowa w ust. 1:

- 1) w skorygowanych podatkach kwalifikowanych nie uwzględnia się tych podatków kwalifikowanych, które wynikają z przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych;
- 2) uwzględnia się kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze wyłącznie w przypadku, gdy mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych obowiązujący w danej jurysdykcji umożliwia zaliczenie tego podatku na takich samych zasadach, jakie obowiązują względem każdego innego podatku kwalifikowanego.

Art. 150. 1. W przypadku przydzielania podatków kwalifikowanych do zagranicznych jednostek kontrolowanych będących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture, zlokalizowanymi w jurysdykcjach, do których mają zastosowanie przepisy art. 125 lub art. 146, lub w jurysdykcji, dla której nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej w sposób przewidziany w art. 11 ust. 4, efektywną stawkę podatkową oblicza się:

- 1) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, do których znajduje zastosowanie art. 125, dzieląc sumę podatków uwzględnionych w obliczaniu efektywnej stawki podatkowej zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji oraz kwotę kwalifikowanego krajowego podatku

wyrównawczego należnego za dany rok podatkowy uwzględnionego na zasadach określonych w art. 149 ust. 6 przez sumę dochodów tych jednostek określonych zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji;

- 2) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, do których znajduje zastosowanie art. 146, zgodnie z art. 145 pkt 6;
- 3) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, dla których nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 z powodów innych niż powody wymienione w pkt 1 i 2, zgodnie z art. 145 pkt 6, z tym zastrzeżeniem że zamiast zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem, wykazanego w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów, należy uwzględnić zrealizowany zysk (straty) przed opodatkowaniem wynikający z kwalifikowanego sprawozdania finansowego w rozumieniu art. 145 pkt 3.

2. Jeżeli przepisy art. 125 lub art. 146 znajdują zastosowanie tylko do niektórych jednostek grupy międzynarodowej zlokalizowanych w danej jurysdykcji, przepis art. 150 ust. 1 stosuje się wyłącznie do tych jednostek. Suma wszystkich kluczy przydziału na potrzeby zastosowania art. 149 ust. 1 obejmuje wówczas klucze przydziału obliczone na podstawie efektywnej stawki podatkowej obliczonej zgodnie z ust. 1 oraz art. 149.

Art. 151. 1. Jeżeli jednostka składowa posiadająca bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostkach niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture podlega opodatkowaniu w ramach mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych w odniesieniu do dochodów tych jednostek, te jednostki podlegają uwzględnieniu przy obliczeniach, o których mowa w art. 149. Przydzielona na podstawie art. 149 ust. 1 kwota podatku kwalifikowanego podlega wyłączeniu ze skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej, jednostki joint venture lub jednostki zależnej joint venture podlegających opodatkowaniu w odniesieniu do dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej niebędącej jednostką składową, jednostką joint venture lub jednostką zależną joint venture.

2. W przypadku gdy zgodnie z ust. 1 podatek kwalifikowany jest przydzielany do zagranicznych jednostek kontrolowanych niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture oraz dla jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji znajdują zastosowanie różne sposoby określenia efektywnej stawki podatkowej, klucz przydziału dla tych jednostek należy określić z wykorzystaniem efektywnej

stawki podatkowej znajdującej zastosowanie do jednostek, których łączny przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej jest największy.

3. W przypadku gdy podatek kwalifikowany należy przydzielić do zagranicznych jednostek kontrolowanych niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture i jednocześnie nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 lub w sposób przewidziany w art. 150, efektywna stawka podatkowa na potrzeby określenia klucza przydziału jest ilorazem łącznego dochodu wszystkich jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture oraz sumy podatków kwalifikowanych ujętych w księgach wszystkich tych jednostek.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 2 i 3, klucz przydziału obliczony dla jednostek wymienionych w tych przepisach uwzględnia się w sumie kluczy przydziału, o których mowa w art. 149 ust. 1.

Rozdział 2

Przepisy przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy

Art. 152. 1. W okresie od dnia 1 marca 2026 r. do dnia 30 maja 2026 r. grupa może złożyć oświadczenie, w formie aktu notarialnego, o wyborze stosowania przepisów niniejszej ustawy w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r., przy czym wybór ten jest nieodwoływalny.

2. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, przepisy niniejszej ustawy stosuje się do tej grupy tak, jak gdyby ta ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., z uwzględnieniem art. 153, w szczególności dokonanie tego wyboru jest równoznaczne z nałożeniem na jednostki składowe grupy obowiązku podatkowego w zakresie globalnego podatku wyrównawczego oraz krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r.

3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składa w imieniu swoim i pozostałych jednostek składowych grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Do oświadczenia załącza się upoważnienia pozostałych jednostek składowych grupy, w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi, do złożenia przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w ich imieniu oświadczenia, o którym

mowa w ust. 1. Upoważnienia pozostałych jednostek składowych, o których mowa w zdaniu pierwszym, mogą być sporządzone przed terminem określonym w ust. 1.

4. W przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy jest zlokalizowana w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składają wszystkie jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, i załączają do niego zgodę jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy na złożenie takiego oświadczenia wraz z jego tłumaczeniem przysięgłym na język polski. Zgoda, o której mowa w zdaniu pierwszym, wymaga formy aktu notarialnego i może być udzielona przed terminem określonym w ust. 1.

5. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę:

- 1) jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy – w przypadku gdy jednostka ta jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) jednostki składowej – w przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy nie jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 153. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1:

- 1) ilekroć przepisy ustawy stanowią o pierwszym roku, za który grupa jest obowiązana do stosowania przepisów ustawy, rozumie się przez to rok podatkowy, o którym mowa w art. 152 ust. 1;
- 2) ilekroć przepisy ustawy odnoszą się do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, rozumie się przez to 1 stycznia 2024 r.;
- 3) wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o których mowa w art. 101 ust. 3, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r. wynosi 9,8%;
- 4) wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r. wynosi 7,8%;
- 5) w odniesieniu do roku podatkowego, o którym mowa w art. 152 ust. 1, nie stosuje się przepisów działu IV oraz innych przepisów ustawy w zakresie odnoszącym się do podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Art. 154. 1. Jeżeli zgodnie z przepisami ustawy termin:

- 1) na złożenie informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, lub zawiadomienia, o którym mowa w art. 128 ust. 6 lub art. 133 ust. 7, za jakikolwiek rok podatkowy przypada w okresie przed dniem 30 czerwca 2026 r., uznaje się, że ten termin ulega przedłużeniu i upływa z dniem 30 czerwca 2026 r.;
- 2) złożenia zeznania, o którym mowa w art. 134 ust. 1, oraz wpłaty podatku wykazanego w tym zeznaniu za jakikolwiek rok podatkowy przypada w okresie przed dniem 30 czerwca 2026 r., uznaje się, że ten termin ulega przedłużeniu i upływa z dniem 30 września 2026 r.

2. Przepisów art. 128 ust. 7, art. 133 ust. 10 i art. 134 ust. 2 nie stosuje się do grupy objętej przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska, które są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej odpowiadają Modelowym zasadom OECD, w odniesieniu do jej roku podatkowego rozpoczynającego się w okresie od dnia 31 grudnia 2023 r. do dnia 31 grudnia 2024 r., jeżeli ta grupa posiadała w tym roku podatkowym jednostki składowe zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i nie dokonała wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1.

Art. 155. 1. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o których mowa w art. 101 ust. 3, wynosi dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2024 r. – 9,6%;
- 2) 31 grudnia 2025 r. – 9,4%;
- 3) 31 grudnia 2026 r. – 9,2%;
- 4) 31 grudnia 2027 r. – 9,0%;
- 5) 31 grudnia 2028 r. – 8,2%;
- 6) 31 grudnia 2029 r. – 7,4%;
- 7) 31 grudnia 2030 r. – 6,6%;
- 8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. – 5,8%.

2. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5, wynosi, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2024 r. – 7,6%;
- 2) 31 grudnia 2025 r. – 7,4%;
- 3) 31 grudnia 2026 r. – 7,2%;

- 4) 31 grudnia 2027 r. – 7,0%;
- 5) 31 grudnia 2028 r. – 6,6%;
- 6) 31 grudnia 2029 r. – 6,2%;
- 7) 31 grudnia 2030 r. – 5,8%;
- 8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. – 5,4%.

Art. 156. Jeżeli grupa dokonała restrukturyzacji w rozumieniu przepisów działu VIII w okresie czterech lat poprzedzających dzień wejścia w życie ustawy, minimalny przychód grupowy, o którym mowa w art. 4, ustala się odpowiednio do zasad określonych w rozdziale 2 działu I.

Art. 157. 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy za rok podatkowy inny niż rok kalendarzowy, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2025 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2024 r., stosuje przepisy ustawy począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 1 stycznia 2025 r., chyba że taka grupa dokonała wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do:

- 1) każdej jednostki składowej grupy, o której mowa w tym przepisie;
- 2) jednostki, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b.

Art. 158. W przypadku grupy objętej odpowiednio zakresem dyrektywy 2022/2523 albo Modelowych zasad OECD w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r. pięcioletni okres, o którym mowa w:

- 1) art. 128 ust. 1, art. 129 ust. 1 pkt 1 i ust. 2, liczy się począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po tym dniu;
- 2) art. 129 ust. 1 pkt 2, liczy się począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2024 r.

Art. 159. Wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zu § 1 ustawy zmienianej w art. 140, złożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, może zostać zmieniony zgodnie z art. 20zu § 3 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 140, przez objęcie tego porozumienia inwestycyjnego opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w art. 20zt pkt 2a tej ustawy.

Art. 160. 1. Tworzy się Radę do spraw Opodatkowania Wyrównawczego.

2. Radę do spraw Opodatkowania Wyrównawczego pierwszej kadencji powołuje się w terminie 90 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 161. 1. W latach 2024–2034 maksymalny limit wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na wykonanie zadań związanych z wdrożeniem i realizacją rozwiązań, o których mowa w ustawie wynosi 366 940 000 zł, w tym w:

- 1) 2024 r. – 1 870 000 zł;
- 2) 2025 r. – 41 650 000 zł;
- 3) 2026 r. – 29 520 000 zł;
- 4) 2027 r. – 30 900 000 zł;
- 5) 2028 r. – 30 870 000 zł;
- 6) 2029 r. – 40 930 000 zł;
- 7) 2030 r. – 34 370 000 zł;
- 8) 2031 r. – 35 840 000 zł;
- 9) 2032 r. – 43 220 000 zł;
- 10) 2033 r. – 37 070 000 zł;
- 11) 2034 r. – 40 700 000 zł.

2. W przypadku zagrożenia przekroczeniem lub przekroczenia przyjętych na dany rok budżetowy maksymalnych limitów wydatków, o których mowa w ust. 1, zostanie zastosowany mechanizm korygujący polegający na obniżeniu wydatków związanych z realizacją zadań wynikających z regulacji wprowadzanych niniejszą ustawą.

3. Organem właściwym do monitorowania wykorzystania limitów wydatków, o których mowa w ust. 1, oraz wdrożenia mechanizmu korygującego, o którym mowa w ust. 2, jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Art. 162. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., z wyjątkiem art. 140 pkt 4, w zakresie art. 14zq § 5, oraz art. 144, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

UZASADNIENIE

I. Część ogólna

Przedstawiony projekt ustawy implementuje do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (dalej jako „**Dyrektywa**” lub „**Dyrektywa GloBE**”)¹.

Geneza Dyrektywy – dorobek OECD w ramach projektu BEPS 2.0

Wskazana dyrektywa jest efektem wdrożenia w ramach Unii Europejskiej (dalej jako „**UE**”) wyników prac Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej jako „**OECD**”)², mających na celu wyeliminowanie praktyk podatkowych przedsiębiorstw wielonarodowych, umożliwiającym im przenoszenie zysków do państw, w których nie podlegają one żadnemu opodatkowaniu lub podlegają bardzo niskiemu opodatkowaniu. Prace prowadzone w tym zakresie w ostatnich kilku latach stanowiły kontynuację rozpoczętego jeszcze w 2013 r. projektu BEPS, tj. największej od 100 lat reformy międzynarodowego prawa podatkowego, mającej na celu sprostanie wyzwaniom, jakie dla zasad opodatkowania międzynarodowych dochodów z działalności gospodarczej niosła ze sobą globalizacja i cyfryzacja gospodarek, a której przejawem było istotne ułatwienie możliwości erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków. W toku tych prac OECD opracowała zestaw międzynarodowych zasad podatkowych służących temu, aby przedsiębiorstwa wielonarodowe ponosiły w odpowiednim stopniu ciężar opodatkowania niezależnie od miejsca prowadzenia działalności.

8 października 2021 r. Polska wraz z blisko 140 państwami / jurysdykcjami zrzeszonymi w ramach *Inclusive Framework on BEPS*³ przy OECD (dalej jako „**Otwarte Ramy**” lub „**Inclusive Framework**”), przystąpiła do *Oświadczenia w sprawie dwufilarowego rozwiązania pozwalającego sprostać wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki*⁴. Oświadczenie to jest kamieniem milowym w pracach nad **globalną reformą podatkową w ramach Projektu do spraw przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku 2.0** (dalej jako „**BEPS 2.0**”).

Ten ambitny cel polityczny wyznaczony przez G20 znalazł przełożenie w dokumencie pt. *„Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi)*⁵ (dalej jako „**Modelowe zasady OECD**” lub „**Modelowe zasady**”), zatwierdzone w dniu 14 grudnia 2021 r. Państwa

¹ Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1

² Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju

³ Inclusive Framework (Otwarte ramy OECD/G20 dotyczące BEPS) są platformą współpracy w OECD ponad 140 zainteresowanych państw / jurysdykcji. Ponadto, w pracach Otwartych Ram uczestniczyły organizacje międzynarodowe i regionalne organy podatkowe. Obecnie Otwarte Ramy koncentrują się na wypracowaniu i przyjęciu wytycznych administracyjnych służących wyjaśnieniu szczegółowych zagadnień związanych z wdrożeniem Modelowych zasad OECD, a w przyszłości będą służyły monitorowaniu poprawności ich wdrożenia.

⁴ „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>

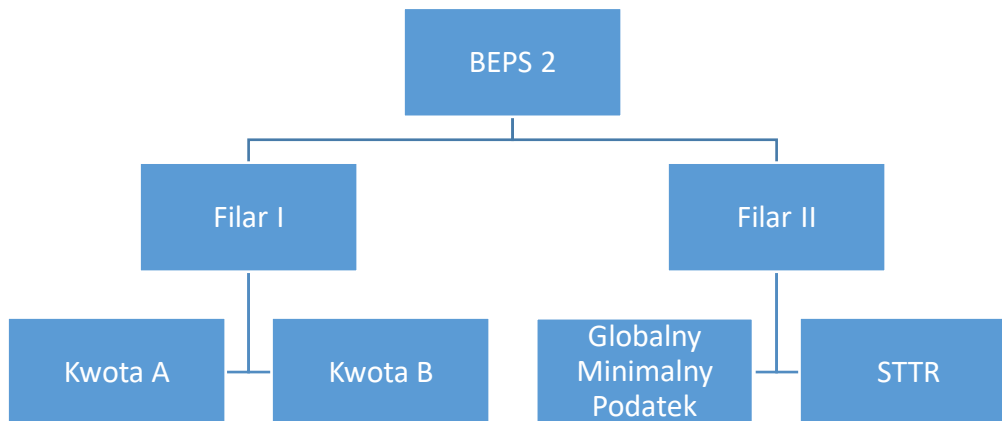
⁵ OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>

członkowskie OECD zobowiązały się do wdrożenia kompleksowego zestawu reguł wynikających z powyższego dokumentu OECD i powiązanych z nim wytycznych (dalej jako „Zasady GloBE” lub „System GloBE”).

Równolegle, w sprawozdaniu z dnia 7 grudnia 2021 r., Rada Europejska potwierdziła swoje poparcie dla reformy dotyczącej globalnego podatku minimalnego i zobowiązała się do szybkiego wdrożenia tej reformy na poziomie UE. Efektem realizacji tego zobowiązania było przyjęcie Dyrektywy GloBE.

BEPS 2.0 – rozwiązanie dwufilarowe

Jak zaznaczono, Dyrektywa stanowi wdrożenie na gruncie unijnym elementu kompleksowej reformy w ramach projektu BEPS 2.0. Należy mieć przy tym na względzie, że BEPS 2.0, stanowiący globalną reformę międzynarodowych zasad opodatkowania działalności gospodarczej, ma szerszy zakres i opiera się na dwóch tzw. Filarach: **Filarze I** oraz **Filarze II**.



Filar I składa się z Kwoty A oraz Kwoty B. Kwota A zakłada częściowe przeniesienie praw do opodatkowania do państw, w których następuje konsumpcja dóbr i usług. Kwota A dotyczy nie tylko spółek cyfrowych, ale największych i najbardziej dochodowych grup międzynarodowych. Opodatkowanie w ramach Kwoty A obejmie wyłącznie około 100 największych i najbardziej dochodowych światowych korporacji, w tym korporacji cyfrowych. Regulacje wdrażające Kwotę A są zawarte w Międzynarodowej Konwencji implementującej Kwotę A Filaru Pierwszego (dalej jako „Konwencja MLC”)⁶. Jednym z elementów Konwencji MLC jest zobowiązanie państw do nieprzyjmowania podatków cyfrowych i podobnych środków. Utrata przez strony Konwencji MLC wpływów z ww. podatków zostanie w pewnym stopniu zrekompensovana dzięki wpływom pochodzącym z Kwoty A.

Drugi z elementów Filaru I – Kwota B – ma na celu uproszczenie zasad dotyczących cen transferowych dla transakcji w zakresie marketingu i dystrybucji, w ramach których dystrybutor hurtowy nabywa towary od podmiotu powiązanego w celu ich hurtowej dystrybucji na rzecz podmiotów niepowiązanych. Kwota B będzie miała zastosowanie do wybranych kategorii działalności o charakterze rutynowym i ograniczonym ryzyku. Zgodnie z regulacjami wynikającymi z Kwoty B, podatnik zamiast przygotowywania analizy porównawczej (celem

⁶ „Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One”, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm>

wykazania rynkowego charakteru transakcji) dla każdej transakcji osobno, będzie stosował (po spełnieniu określonych warunków) gotowy wskaźnik marży wynikający z tabeli (matrycy wyceny) przygotowanej przez OECD.

Filar II tworzy natomiast system **opodatkowania wyrównawczego** (ang. *top-up tax*), na który składają się następujące fundamentalne zasady i obszary opodatkowania (opisane w dalszej części uzasadnienia):

- zasada włączenia dochodu do opodatkowania,
- zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków,
- kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy.

Ponadto, Filar II składa się z zasady dodatkowego prawa do opodatkowania (dalej jako „**STTR**”)⁷ – modelowej zasady, która zostanie włączona do niektórych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zawartych z państwami zakwalifikowanymi do grupy państw rozwijających się). Celem wprowadzenia zasady STTR jest zapewnienie prawa do opodatkowania danej należności państwu, w którym konsumowane są dane dobra. STTR będzie polegać na nałożeniu na przedsiębiorstwa dodatkowego podatku w państwie źródła (z którego pochodzi płatność), jeśli płatności te są opodatkowane w państwie odbiorcy płatności według stawki podatkowej poniżej 9%. Należny podatek wynikający z STTR zostanie nałożony na różnicę pomiędzy stawką podatkową w państwie odbiorcy a 9% stawką podatkową. Różnicę między 9% a zapłaconą stawką oblicza się według specjalnego wzoru, uwzględniającego niektóre preferencje, zwolnienia i ulgi. STTR dotyczy wyłącznie określonych rodzajów płatności wewnątrzgrupowych, w tym odsetek, należności licencyjnych, wynagrodzenia za niektóre usługi niematerialne takie jak płatności za usługi zarządzania (*management fees* itp.).

Relacja między Dyrektywą GloBE a Modelowymi zasadami OECD

Stosowanie Zasad GloBE opiera się na wspólnym czy też skoordynowanym podejściu („*common/coordinated approach*”) oznaczającym, że poszczególne państwa - gdy podejmą decyzję o przyjęciu Zasad GloBE - muszą wdrożyć przepisy spójnie z tymi zasadami. Rodzi to konieczność wdrożenia, stosowania i administrowania przepisami implementującymi Zasady GloBE w sposób zapewniający zgodność z rezultatami przewidzianymi we wszystkich dokumentach składających się na dorobek OECD w tym obszarze. Warunek ten ma kluczowe znaczenie dla mającej nastąpić w przyszłości oceny OECD w kontekście kwalifikowalności poszczególnych systemów krajowych wdrażających Zasady GloBE.

Mając na uwadze powyższy kontekst, przepisy Dyrektywy GloBE nie mogą być rozpatrywane w oderwaniu od wskazanego dorobku prac OECD w zakresie Filaru II i Zasad GloBE wynikających z Modelowych zasad OECD i dokumentów powiązanych. Dyrektywa GloBE jest bowiem instrumentem służącym przeniesieniu Zasad GloBE na grunt unijny, w celu ułatwienia ich wdrożenia w państwach członkowskich UE. Co kluczowe, Dyrektywa GloBE nawiązuje ściśle do treści i struktury Modelowych zasad OECD.

Konieczność zapewnienia jak największej zbieżności w tym zakresie została podkreślona w preambule do Dyrektywy⁸. Zgodnie z brzmieniem preambuły, źródłem ilustracji przepisów

⁷ „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two)”, <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two-9afd6856-en.htm>

⁸ Zob. motyw 6 i 24 preambuły.

Dyrektywy są Modelowe zasady i komentarz do nich (dalej jako: „**Komentarz**”)⁹ wraz z przykładami ich stosowania¹⁰, jak również inne dokumenty dotyczące poszczególnych aspektów stosowania Zasad GloBE¹¹.

Co szczególnie istotne w kontekście prac nad implementacją Dyrektywy, już po jej przyjęciu, w ramach OECD toczyły się prace doprecyzowujące i wyjaśniające stosowanie Zasad GloBE. Efektem prac była publikacja wytycznych administracyjnych z lutego¹², lipca¹³ oraz grudnia 2023 r.¹⁴ (dalej odpowiednio jako „**Wytyczne z lutego 2023 r.**”, „**Wytyczne z lipca 2023 r.**” lub „**Wytyczne z grudnia 2023 r.**” a łącznie jako „**Wytyczne**” lub „**Wytyczne Administracyjne**”).

Dorobek OECD, w tym Wytyczne Administracyjne wydane po przyjęciu Dyrektywy, uznaje się za zgodny z założeniami Dyrektywy, co potwierdzono w oświadczeniu Rady Europejskiej, wydanym w dniu 23 października 2023 r.¹⁵ Oświadczenie to uznaje zgodność z Dyrektywą w szczególności Wytycznych z lutego 2023 r. i Wytycznych z lipca 2023 r., które zostały opublikowane przed datą wydania oświadczenia.

Ogólna charakterystyka Zasad GloBE

Jednym z głównych celów reformy międzynarodowego prawa podatkowego w ramach Filaru II było ograniczenie konkurencji w zakresie stawek CIT przez ustanowienie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania. Stoi za tym przekonanie, iż jest to jedyny możliwy i zarazem optymalny sposób na wyrównanie warunków działania przedsiębiorstw na całym świecie, którego skutkiem będzie umożliwienie poszczególnym państwom lepszej ochrony ich podstaw opodatkowania. Środkiem do osiągnięcia tego celu jest wyeliminowanie znacznej części korzyści wynikających z przenoszenia zysków do państw, w których nie podlegają one żadnemu opodatkowaniu lub podlegają bardzo niskiemu opodatkowaniu.

Mechanizm przewidziany w Modelowych zasadach OECD opiera się na dwóch powiązanych ze sobą rozwiązaniach (zasadach), których celem jest pobranie dodatkowej kwoty podatku (opodatkowanie wyrównawcze), jeżeli efektywna stawka podatkowa (zdefiniowana w dalszej części) danej grupy międzynarodowej w danej jurysdykcji¹⁶ jest niższa niż 15%. W takich

⁹ OECD (2022), *Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>

¹⁰ OECD (2022), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>

¹¹ OECD (2020), *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf

¹² OECD (2023), *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, February 2023, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf

¹³ OECD (2023), *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf

¹⁴ OECD (2023), *Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf

¹⁵ <https://www.consilium.europa.eu/pl/meetings/ecofin/2023/11/09/>

¹⁶ Dyrektywa i Modelowe zasady posługują się pojęciem „jurysdykcji”, które oznacza zarówno państwo, jak i posiadające autonomię podatkową terytoria niebędące formalnie państwami. W ślad za tym przyjęto pojęcie „jurysdykcji” w projektowanej ustawie.

przypadkach taką jurysdykcję uznaje się za jurysdykcję o niskim poziomie opodatkowania, a jednostki zlokalizowane w takiej jurysdykcji za nisko opodatkowane jednostki składowe (ang. *low-taxed constituent entity*; *LTCE*).

Te dwie powiązane ze sobą zasady to:

- zasada włączenia dochodu do opodatkowania (ang. *income inclusion rule*, dalej jako „**Zasada IIR**”) oraz
- zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (ang. *under-taxed profit rule*, dalej jako „**Zasada UTPR**”).

Zasadą podstawową jest zasada włączenia dochodu do opodatkowania (Zasada IIR) i to ona powinna być stosowana w pierwszej kolejności. Jej sposób działania opiera się na podejściu „z góry w dół” (ang. *„top-down approach”*), co oznacza, że pierwszeństwo w jej stosowaniu posiada jednostka znajdująca się najwyżej w łańcuchu właścicielskim danej grupy, zwana „jednostką dominującą najwyższego szczebla” (ang. *ultimate parent entity*, dalej również jako „**UPE**”). Co do zasady, jednostki znajdujące się niżej w strukturze danej grupy nabywają prawo do stosowania Zasady IIR dopiero wówczas, gdy prawo to nie przysługuje jednostkom, będącym wyżej niż one w łańcuchu właścicielskim (lub nie może być wykonywane przez te jednostki).

W przypadku, gdy obowiązek stosowania Zasady IIR dotyczy więcej niż jednej jednostki dominującej, stosowany jest mechanizm pozwalający na uniknięcie podwójnego opodatkowania. Następuje to poprzez odliczenie - przez jednostkę znajdującą się na wyższym poziomie struktury - kwoty podatku, do którego poboru zobligowane są jednostki znajdujące się na niższym poziomie w strukturze grupy (ang. *IIR offset mechanism*).

Zasada UTPR jest z kolei zasadą uzupełniającą wobec Zasady IIR, służącą jako rodzaj zabezpieczenia w sytuacji, gdy stosowanie Zasady IIR nie doprowadzi w pełni do odpowiedniego opodatkowania wyrównawczego po stronie jednostek dominujących. W takim przypadku ciężar opodatkowania ponoszą również jednostki znajdujące się na dole struktury. Zasada UTPR może być implementowana przez poszczególne jurysdykcje jako wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów lub też jako dodatkowy wydatek („*cash tax expense*”), który w praktyce wiąże się z nałożeniem odrębnego podatku.

Grupy międzynarodowe i grupy krajowe (zakres Dyrektywy względem Modelowych zasad)

W przeciwieństwie do Modelowych zasad OECD, Dyrektywa GloBE obejmuje nie tylko **grupy międzynarodowe**, ale także grupy, których wszystkie jednostki składowe są zlokalizowane w tym samym państwie członkowskim (określane jako „**grupy krajowe**”).

Ponadto Dyrektywa, inaczej niż Modelowe zasady, przewiduje stosowanie Zasady IIR nie tylko do nisko opodatkowanych jednostek składowych z innych państw / jurysdykcji, ale również do nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w tym samym państwie członkowskim UE, w którym jest zlokalizowana spółka dominująca najwyższego szczebla (a także opodatkowanie samej jednostki dominującej najwyższego szczebla).

Nie można jednak w tym zakresie mówić o sprzeczności Dyrektywy z Modelowymi zasadami OECD z uwagi na to, że zasady te dopuszczają proponowane rozwiązania¹⁷. Sposób działania

¹⁷ Zob. Komentarz [2.1.6;24-26]. Wskazane oznaczenie stanowi odwołanie do odpowiedniego artykułu Modelowych zasad OECD [2.1.6] oraz paragrafu [24-26] Komentarza do Modelowych zasad OECD do tego

„wspólnego podejścia” do Zasad GloBE ma bowiem na celu wyłącznie zapobiegnięcie sytuacji, gdy rozwiązania przyjęte jednostronnie przez daną jurysdykcję prowadziłyby do konfliktu z Zasadami GloBE. Jurysdykcje mogą jednak przyjąć dalej idące środki, w tym mogą rozszerzyć stosowanie Zasad GloBE na sytuacje krajowe – tak długo, jak nie zaburza to skuteczności działania tych zasad¹⁸.

Rozwiązanie zaproponowane w tym zakresie w Dyrektywie GloBE miało na celu zapewnienie zgodności Zasad GloBE z prawem pierwotnym UE, a w szczególności z zasadą swobody przedsiębiorczości, a tym samym uniknięcie ryzyka dyskryminacji sytuacji transgranicznych i krajowych¹⁹.

Próg skonsolidowanych przychodów

Dyrektywa nie zmienia Zasad GloBE w zakresie wysokości progu skonsolidowanych przychodów, który wyznacza grupy obowiązane do jej stosowania. Również w Dyrektywie próg ten został ustalony w wysokości 750 mln euro.

Rozwiązanie to stanowi kompromis pomiędzy dążeniem do realizacji celów globalnego podatku minimalnego, tj. eliminacji praktyk unikania opodatkowania, a względami praktycznymi związanymi z nałożeniem zbyt daleko idących obowiązków administracyjnych na mniejsze grupy. Ustalenie progu stosowania Zasad GloBE na poziomie 750 mln euro skonsolidowanych przychodów stanowi zatem wyraz zapewnienia proporcjonalności implementowanych regulacji. Ponadto, próg ten jest spójny z progiem stosowanych na potrzeby zasad raportowania według krajów (CbCR), określonych w dyrektywie Rady 2011/16/UE²⁰ oraz wprowadzone dyrektywą Rady UE 2016/881²¹.

Co do zasady, System GloBE ma zastosowanie do grup międzynarodowych lub grup krajowych, które osiągnęły wskazany minimalny poziom przychodów w co najmniej dwóch z czterech ostatnich lat podatkowych.

Jednostki wyłączone

Jednostki grup międzynarodowych lub grup krajowych określa się mianem „**jednostek składowych**”. Jednak nie wszystkie jednostki składowe grupy podlegają przepisom Dyrektywy i Modelowych zasad OECD. Niektóre jednostki zostały wyłączone z zakresu stosowania tych zasad ze względu na szczególny cel i status takich jednostek (dalej jako „**jednostki wyłączone**”). Chodzi m.in. o jednostki, które zasadniczo nie prowadzą działalności handlowej lub gospodarczej, a wykonują działalność w interesie ogólnym, taką jak publiczna opieka zdrowotna i edukacja lub budowa infrastruktury publicznej, i które z tych powodów mogą nie podlegać opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym są zlokalizowane.

artykułu. Ze względów redakcyjnych oraz zważywszy na objętość niniejszego dokumentu zdecydowano się na wielokrotne zastosowanie takiej uproszczonej formy odnośnika.

¹⁸ Zob. pkt 16 Wstępu do Komentarza. Jak natomiast wskazano w jego pkt 15, przykładem działania sprzecznego z Zasadami GloBE byłoby przyjęcie przez daną jurysdykcję niższego progu przychodów dla potrzeb stosowania Zasady UTPR. Wówczas to Zasada UTPR *de facto* stałaby się dla jednostek poniżej progu GloBE (ale w ramach limitu krajowego) zasadą podstawową zamiast zasady IIR.

¹⁹ Zob. motyw 6 preambuły do Dyrektywy.

²⁰ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. L 64 z 11.3.2011, s. 1)

²¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.U. L 146 z 3.6.2016, s. 8)

I tak, wyłączeniu z zakresu stosowania Dyrektywy (oraz odpowiednio Modelowych zasad OECD) podlegają jednostki rządowe, organizacje międzynarodowe, fundusze emerytalne oraz organizacje nienastawione na zysk. Ponadto, wyłączeniu podlegają również fundusze inwestycyjne i jednostki inwestujące w nieruchomości (typu REIT²²), jednakże tylko wówczas, gdy znajdują się one na szczycie łańcucha własności danej grupy, tj. stanowią jednostkę dominującą najwyższego szczebla. Przesłanką wskazanego wyłączenia jest to, że uzyskany przez te jednostki dochód jest opodatkowywany na poziomie ich właścicieli.

Kalkulacja efektywnej stawki podatkowej (ETR) dla danego państwa (jurysdykcji)

Obowiązek zapłaty podatku wyrównawczego powstaje tylko wówczas, gdy efektywna stawka podatkowa dla danego państwa / jurysdykcji (*ang. effective tax rate*, dalej też jako: „**ETR**”) za dany rok podatkowy – ustalony w sposób wskazany poniżej – wynosi mniej niż 15%.

Co istotne, obliczanie efektywnej stawki podatkowej następować będzie nie na poziomie danej jednostki składowej, lecz **na poziomie danego państwa** (jurysdykcji). Przyjęte podejście ma na celu zapewnić realizację założeń reformy dotyczącej globalnego podatku minimalnego. Odmienne rozwiązanie pozwalałoby na zbyt dużą swobodę grup w kształtowaniu efektywnej stawki podatkowej danej jednostki składowej w pożądanym przez siebie sposób, a zatem nie spełniłoby swojej funkcji.

Obliczenie efektywnej stawki podatkowej dla danego państwa wymaga ustalenia dwóch elementów, tj. (a) sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych z danego państwa (jurysdykcji) oraz (b) kwalifikowanego dochodu netto tych jednostek składowych i w świetle Dyrektywy wyraża się wzorem:

$$\text{Efektywna stawka podatkowa} = \frac{\text{skorygowane podatki kwalifikowane jednostek składowych w jurysdykcji}}{\text{kwalifikowany dochód netto jednostek składowych w jurysdykcji}}$$

Kwalifikowany dochód netto jednostek składowych w danym państwie (jurysdykcji) stanowi sumę ich kwalifikowanych dochodów pomniejszona o sumę ich strat.

Punktem wyjścia do kalkulacji **kwalifikowanego dochodu (straty)** za rok podatkowy danej jednostki składowej jest zysk/strata netto takiej jednostki przyjęta na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy objętej Zasadami GloBE, ustalony według standardu rachunkowości z takiego sprawozdania [na gruncie Modelowych zasad OECD taki zysk/strata jest określany jako FANIL, a na gruncie ustawy jako księgowy dochód (strata) netto].

Modelowe zasady GloBE zawierają w tym zakresie:

- reguły korygujące (dostosowujące) ustalony we wskazany sposób zysk / stratę netto jednostki w celu obliczenia, na potrzeby Zasad GloBE, kwalifikowanego dochodu (straty),
- reguły alokacji tego zysku / straty pomiędzy: (i) stały zakład i centralę oraz (ii) jednostkę transparentną podatkowo i jej właścicieli.

Z kolei punktem wyjścia do obliczenia kwoty **skorygowanych podatków kwalifikowanych** jest suma **podatków kwalifikowanych** obciążających jednostkę składową. Dyrektywa

²² Real Estate Investment Trust

wskazuje na kategorie podatków uznawanych za podatki kwalifikowane dla celów Systemu GloBE, jak również obciążeń, które nie stanowią podatków kwalifikowanych.

Efektywną stawkę podatkową grupy międzynarodowej w każdym państwie, w którym prowadzi ona działalność, lub grupy krajowej, należy porównać z uzgodnioną minimalną stawką podatkową wynoszącą 15% w celu ustalenia, czy grupa międzynarodowa lub grupa krajowa powinna być zobowiązana do zapłacenia podatku wyrównawczego.

W przypadku, gdy efektywna stawka podatkowa obliczona dla danego państwa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej, co do zasady jednostka dominująca najwyższego szczebla powinna zastosować Zasadę IIR w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych w celu wyrównania poziomu opodatkowania do minimalnej stawki podatkowej.

Zasady nakładania globalnego podatku wyrównawczego

Kluczowym elementem Systemu GloBE, w tym w zakresie nakładania globalnego podatku wyrównawczego, jest jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział konsolidujący we wszystkich pozostałych jednostkach składowych grupy. Ponieważ jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zazwyczaj zobowiązana do konsolidowania sprawozdań finansowych wszystkich jednostek wchodzących w skład grupy, jest ona w posiadaniu najważniejszych informacji i ma najlepsze możliwości, aby zapewnić zgodność poziomu opodatkowania grupy w poszczególnych państwach z ustaloną minimalną stawką podatkową.

Na mocy implementowanej Dyrektywy to na jednostce dominującej najwyższego szczebla, która jest zlokalizowana w jednym z państw członkowskich UE, ciążyć będzie główny obowiązek stosowania Zasady IIR wobec wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy, niezależnie od tego, czy jednostki te są zlokalizowane w UE czy też poza UE.

W niektórych okolicznościach obowiązek stosowania Zasady IIR przechodził będzie (zgodnie z podejściem „z góry w dół”) na niższy szczebel struktury grupy, tj. na inne jednostki.

- Po pierwsze, dotyczy to sytuacji, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną lub jest zlokalizowana w państwie trzecim, które nie wdrożyło Modelowych zasad OECD ani zasad do nich równoważnych, i w związku z tym nie stosuje Zasady IIR. Wówczas **jednostki dominujące niższego szczebla**, znajdujące się w łańcuchu własności poniżej jednostki dominującej najwyższego szczebla, będą zobowiązane na mocy Dyrektywy do stosowania Zasady IIR. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla, która jest zobowiązana do stosowania Zasady IIR, posiada udział konsolidujący w innej jednostce dominującej niższego szczebla, Zasadę IIR powinna stosować tylko ta pierwsza jednostka dominująca niższego szczebla.
- Po drugie, niezależnie od tego, czy jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana w państwie, które stosuje Zasadę IIR, **jednostki dominujące znajdujące się w częściowym posiadaniu** i należące w ponad 20% do właścicieli spoza grupy będą zobowiązane do stosowania Zasady IIR. Jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu nie powinna jednak stosować Zasady IIR, jeżeli należy ona w całości do innej jednostki dominującej znajdującej się w częściowym posiadaniu, która ma obowiązek stosowania Zasady IIR.

- Po trzecie, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną lub jest zlokalizowana w państwie niestosującym Zasady IIR lub w państwie o niskim poziomie opodatkowania, jednostki składowe grupy międzynarodowej powinny stosować **Zasadę UTPR** do wszelkiej pozostałej kwoty podatku wyrównawczego, która nie została objęta Zasadą IIR, proporcjonalnie do liczby pracowników i rzeczowych aktywów trwałych w danym państwie.

Bezpieczne przystanie oraz wyłączenie de minimis

Aby zapewnić proporcjonalne podejście i uwzględnić szczególne sytuacje, w których ryzyka związane z erozją podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku są mniejsze, Dyrektywa, podobnie jak Modelowe zasady, przewiduje rozwiązania wyłączające lub ograniczające efekt stosowania Zasad GloBE, które można określić mianem „**bezpiecznych przystani**” (*safe harbours*).

Pierwsze z tych rozwiązań dotyczy wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy na podstawie kosztów związanych z pracownikami i wartości rzeczowych aktywów trwałych w danym państwie. Takie wyłączenie rozwiązuje w pewnym stopniu sytuacje, w których grupa międzynarodowa lub grupa krajowa prowadzi działalność gospodarczą, wymagającą obecności fizycznej w państwie o niskim poziomie opodatkowania, ponieważ w takim przypadku mało prawdopodobne jest, by rozwinęły się praktyki związane z erozją podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku.

Kolejna bezpieczna przystań uwzględnia przypadek grup, które znajdują się w początkowej fazie swojej działalności międzynarodowej. Celem jest, aby nie zniechęcać do rozwijania działalności transgranicznej takich grup, które czerpią korzyści z niskiego opodatkowania w swoim państwie, w którym głównie prowadzą działalność. W związku z tym, nisko opodatkowana działalność krajowa takich grup została wyłączona ze stosowania przedmiotowych zasad na 5-letni okres przejściowy, pod warunkiem, że grupa międzynarodowa nie posiada jednostek składowych w więcej niż sześciu państwach. Aby zapewnić równe traktowanie grup krajowych, opodatkowanie wyrównawcze takich grup również wyłącza się na okres przejściowy wynoszący pięć lat.

Ponadto, uwzględniono sytuację państw członkowskich, w których główną siedzibę ma bardzo niewiele grup i w których mieści się bardzo niewielka liczba jednostek składowych. Natychmiastowe wymaganie stosowania Zasady IIR i Zasady UTPR przez administracje podatkowe tych państw członkowskich byłoby nieproporcjonalne; stąd umożliwiono takim państwom dokonanie wyboru o niestosowaniu Zasad IIR i UTPR przez ograniczony okres pod warunkiem odpowiedniego zawiadomienia Komisji Europejskiej.

Aby zachować równowagę między celami Systemu GloBE a obciążeniem administracyjnym dla administracji podatkowych i podatników, Dyrektywa przewiduje **wyłączenie de minimis** dla grup międzynarodowych lub grup krajowych, których średni przychód wynosi mniej niż 10 mln euro, a średni kwalifikowany dochód (strata) – mniej niż 1 mln euro w danym państwie. Takie grupy międzynarodowe lub grupy krajowe nie będą zatem płacić podatku wyrównawczego, nawet jeśli ich efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej w danym państwie.

Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT)

Dyrektywa, w ślad za Modelowymi zasadami OECD, przyznaje państwom członkowskim UE prawo do ustanowienia kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (ang. *qualified domestic minimum top-up tax - QDMTT*)²³.

Ustanowienie takiego podatku może stanowić rodzaj tarczy chroniącej przed opodatkowaniem wyrównawczym dotyczącym jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie, jednakże nakładanym i pobieranym w państwie lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Ponadto, pozwoli państwom członkowskim UE czerpać korzyści z tytułu podatku wyrównawczego pobieranego od nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych na ich terytorium. Polska zamierza, podobnie jak wiele innych państw członkowskich UE i państw będących członkami Otwartych Ram, skorzystać z takiego prawa. Z tego względu niniejszy projekt ustawy zawiera również przepisy regulujące opodatkowanie takim podatkiem.

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).

W odróżnieniu od Zasady IIR – podatek ten dotyczy wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie i niezależnie od tego, czy dana jednostka składowa jest jednostką dominującą, będącą podatnikiem zobowiązanym do stosowania Zasady IIR. Tym niemniej, kwalifikowany dochód (strata) i skorygowane podatki kwalifikowane jednostek składowych, co do zasady, powinny być obliczane w taki sam sposób, jak w przypadku Zasady IIR, a konstrukcja tego podatku powinna w jak największym stopniu odzwierciedlać zasady przyjęte dla globalnego podatku wyrównawczego.

Z perspektywy Polski, krajowy podatek wyrównawczy będzie głównym elementem Systemu GloBE. W praktyce zakłada się, że podatnikami zobowiązanymi do zastosowania testu efektywnej stawki podatkowej na potrzeby tego podatku 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.

Z opodatkowaniem QDMTT wiąże się również bezpieczna przystań w tym zakresie. Jeżeli tego typu podatek w danym państwie zyska tzw. status kwalifikowany na potrzeby bezpiecznej przystani dotyczącej QDMTT, jednostka dominująca z innego państwa nie zastosuje Zasady IIR wobec jednostek z danego państwa objętych QDMTT. Wyłączenie obowiązku rozliczenia podatku zgodnie z Zasadą IIR będzie jednak zależne od określonych warunków, w szczególności spełnienia przez lokalne przepisy standardów określonych w Wytycznych Administracyjnych.²⁴

Ponadto, działanie bezpiecznych przystani może sprawić, że jednostki dominujące grupy międzynarodowej nie stosowałyby Zasady IIR wobec ich nisko opodatkowanych jednostek

²³ art. 11 Dyrektywy

²⁴ Patrz **dział X** – Bezpieczne przystanie i przepisy szczególne w okresie początkowym

składowych z tego samego państwa, objętych QDMTT. Podobny efekt wystąpi w odniesieniu do grup krajowych (tj. jednostki dominujące takich grup nie zastosują Zasady IIR, jeżeli jednostki składowe tych grup objęte będą QDMTT). Takie rozumienie działania przepisów Dyrektywy, na tle Wytycznych Administracyjnych, zostało potwierdzone przez Komisję Europejską w ramach prac Grupy WPIV.

Zgodnie z art. 11.4 Dyrektywy państwo członkowskie UE, które zdecyduje się na stosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, jest zobowiązane powiadomić o takim wyborze Komisję Europejską w ciągu czterech miesięcy od przyjęcia krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych, wprowadzających kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy. Wybór taki jest ważny przez okres trzech lat i nie może zostać w tym czasie odwołany. Pod koniec każdego trzyletniego okresu wybór jest automatycznie przedłużany, chyba że państwo członkowskie odwoła swój wybór. O każdym odwołaniu takiego wyboru powiadamia się Komisję Europejską nie później niż cztery miesiące przed końcem trzyletniego okresu.

Reorganizacje i jednostki o szczególnej strukturze

System GloBE zawiera także specjalne reguły odnoszące się do restrukturyzacji grup, wskazując konsekwencje przeniesienia części lub całości udziałów konsolidujących w jednostkach składowych wchodzących w skład grupy lub przeniesienia aktywów i zobowiązań jednostki składowej. Przepisy te obejmują również szczegółowe zasady obliczania wysokości progu skonsolidowanych przychodów po połączeniu lub podziale. Przewidują one ponadto zasady alokacji kwalifikowanego dochodu i podatków kwalifikowanych jednostki nabywanej, a także zasady obliczania wartości podatkowej aktywów i zobowiązań tej jednostki.

Ponadto, w ramach Systemu GloBE funkcjonują szczególne kategorie jednostek, do których Zasady GloBE stosuje się w sposób specyficzny, w tym np. jednostki *joint venture* lub jednostki inwestycyjne.

Systemy opodatkowania oparte na dystrybucji zysków

System GloBE uwzględnia również niektóre specyficzne reguły opodatkowania funkcjonujące w niektórych państwach. Chodzi w szczególności o rozwiązania przewidujące opodatkowanie dopiero w momencie dystrybucji zysków (w przypadku Polski rozwiązaniem tego typu jest w szczególności ryczałt od dochodów spółek, zwany potocznie „**estońskim CIT**”).

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 (dalej jako „**Informacja GloBE**” lub „GIR”, ang. *GloBE Information Return*).²⁵

²⁵ Zagadnienie to zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej przepisów administracyjnych.

Regulacje dostosowawcze i przejściowe

Zarówno Modelowe zasady OECD, jak i Dyrektywa, przewidują regulacje szczególne odnoszące się do początkowego okresu obowiązywania Systemu GloBE, w szczególności zasady dotyczące ujmowania podatku odroczonego.

Ponadto, w zakresie niektórych rozwiązań przez najbliższych kilka lat funkcjonować będą przepisy przejściowe. Taka sytuacja dotyczy m.in. wysokości wskaźników branych pod uwagę przy ustalaniu tzw. substratu majątkowo-osobowego.

Wdrożenie Zasad GloBE na gruncie projektowanej ustawy – zakres podmiotowy i przedmiotowy, zwolnienia podmiotowe i ulgi

(i.) Zakres podmiotowy

Na zakres podmiotowy projektowanej ustawy składają się:

- **przepisy o minimalnym przychodzie grupowym (750 mln EUR) – art. 4**

Przepisy te wyznaczają, które grupy międzynarodowe i grupy krajowe będą objęte przepisami ustawy (jest to pierwszy etap ustalania zakresu podmiotowego). Zatem, zakresem ustawy będą objęte grupy międzynarodowe i grupy krajowe, które przekroczą wskazany wyżej minimalny przychód grupowy. Próg ten odnosi się do kwoty osiągniętych przez daną grupę skonsolidowanych przychodów, rozumianych jako roczne przychody wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzanym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla takiej grupy, które wyniosły co najmniej 750 mln euro. Aby dana grupa była objęta przepisami ustawy, warunek ten musi być spełniony w 2 z 4 ostatnich lat poprzedzających dany rok podatkowy.
- **przepisy regulujące jednostki wyłączone – art. 5**

Po ustaleniu, że dana grupa jest objęta przepisami ustawy, w drugim kroku należy zbadać, czy niektóre jednostki tej grupy mają status jednostek wyłączonych. W świetle art. 5 jednostki wyłączone obejmują: jednostki rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje nienastawione na zysk, fundusze emerytalne, a także fundusze inwestycyjne i jednostki inwestujące w nieruchomości będące jednostką dominującą najwyższego szczebla danej grupy, jak również określone wyłączone jednostki pomocnicze. Wobec jednostek wyłączonych nie liczy się ETR i poszczególnych podatków wyrównawczych, jednak ich przychody uwzględnia się przy badaniu minimalnego przychodu grupowego.
- **przepisy dotyczące poszczególnych grup podatników – art. 10, 24 i 32**

W odniesieniu do podatników, należy podkreślić, że przepisy projektowanej ustawy przewidują szeroki katalog podatników. W przypadku globalnego podatku wyrównawczego będą to określone jednostki dominujące zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (przede wszystkim jednostki dominujące najwyższego szczebla grup objętych zakresem ustawy). Na bazie dalszych przepisów (art. 11), co do zasady wszyscy podatnicy będą zobowiązani do obliczenia efektywnej stawki podatkowej (ETR) dla jednostek składowych, w których posiadają określony udział własnościowy (co do zasady konsolidujący). Będzie to wymagało złożonych obliczeń w zakresie kwalifikowanego dochodu, skorygowanych podatków kwalifikowanych i innych kategorii określonych w ustawie. Zarazem podatnicy będą zobowiązani do udokumentowania tych obliczeń w Informacji GloBE (*GloBE Information Return*). Tym samym, każdy z podatników wskazanych w art. 10 będzie zobowiązany przepisami

ustawy do wykonania powyższego kroku (testu efektywnej stawki podatkowej), co jest bardzo istotnym i kluczowym obowiązkiem na gruncie Zasad GloBE (przy czym pod pewnymi warunkami obowiązki te mogą przejść wyznaczone jednostki). Dopiero w drugim kroku, jeżeli ETR wyniesie poniżej 15%, jednostki dominujące będące podatnikami obliczą globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych, w których posiadają odpowiednie udziały.

Podobny schemat występuje na gruncie krajowego podatku wyrównawczego. Katalog podatników z art. 24 jest szeroki, tj. obejmuje przede wszystkim wszystkie zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polski jednostki składowe grup międzynarodowych i grup krajowych objętych zakresem ustawy, jak również pewne jednostki szczególne. Co do zasady wszyscy podatnicy są zobowiązani do wykonania w pierwszej kolejności testu efektywnej stawki podatkowej, z uwzględnieniem zasady jurysdykcyjnego scalenia (*jurisdictional blending*) i złożenia Informacji GloBE. W drugim kroku, jeżeli ETR danej grupy wyniesie dla Rzeczypospolitej Polski poniżej 15%, podatnicy tej grupy obliczą krajowy podatek wyrównawczy. W odróżnieniu od globalnego podatku, podatnicy krajowego podatku wyrównawczego obliczą ten podatek nie dla jednostek, w których posiadają udział, tylko „dla samych siebie”, z uwzględnieniem zasady jurysdykcyjnego scalenia i określonych zasad alokacji / przydziału podatku.

(ii.) Przedmiot opodatkowania

W odniesieniu do **przedmiotu opodatkowania** kluczowym jest wystąpienie **niskiego poziomu opodatkowania (<15% ETR) i konsekwentnie nisko opodatkowanej jednostki**. W przypadku globalnego podatku wyrównawczego chodzi co do zasady o nisko opodatkowane jednostki składowe, w których podatnik (jednostka dominująca) ma określony udział (**w tym przypadku przedmiot opodatkowania zdefiniowany został w art. 12 ust. 1**). Natomiast w przypadku krajowego podatku wyrównawczego podatnikami są poszczególne jednostki składowe (w większości „na dole” struktury holdingowej). Tym samym, to sami podatnicy mogą być nisko opodatkowanymi jednostkami. **W tym przypadku przedmiot opodatkowania zdefiniowany został w art. 25 ust. 1**.

Natomiast w odniesieniu do **podstawy opodatkowania**, kluczowa jest „**nadwyżka zysku**”, tj. **jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto pomniejszony o wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego**. W pewnym sensie można określić, że nadwyżka zysku podlega opodatkowaniu według „indywidualnej stawki podatkowej” i dalszym dostosowaniom zgodnie, z art. 13 i 26 projektu.

Przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania i stawka podatkowa występują zatem w największym zakresie na poziomie jurysdykcyjnego podatku. Dalsze przepisy służą przede wszystkim alokacji tak wyliczonego podatku pomiędzy poszczególne jednostki.

(iii.) Stawki podatkowe

Jak zaznaczono powyżej, stawki podatkowe na gruncie globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego są określone w art. 13 i 26 projekcie, na poziomie jurysdykcyjnym.

Indywidualna stawka podatkowa to, zgodnie z definicją wskazaną w ww. przepisach, różnica pomiędzy stawką 15% a efektywną stawką podatkową określoną dla danego państwa za rok podatkowy. Przykładowo, jeżeli efektywna stawka podatkowa (ETR) wynosi 8%,

indywidualna stawka podatkowa równa jest 7% (15%–8%). Stawka ta jest specyficzna dla danej grupy i dla danego roku podatkowego w zależności od poziomu ETR za dany rok; stąd, proponowane określenie „indywidualna”. Tym samym, na gruncie zasad GloBE brak jest sztywnej jednolitej stawki podatkowej, która miałaby zastosowanie do wszystkich podatników lub określonych grup podatników.

Tak wyliczana stawka podatkowa ma też w praktyce zastosowanie na potrzeby pierwszego etapu wyliczenia podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR). Najpierw bowiem oblicza się kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy lub kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, a w przypadku stwierdzenia przez polskiego podatnika, iż nie podlegają one zapłacie, taka niepodlegająca zapłacie kwota służy wyliczeniu podatku UTPR. Samo wyliczenie podatku UTPR służy bardziej technicznej alokacji niezapłaconej kwoty do podatników danej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

(iv.) *Podmioty zwolnione z opodatkowania*

Jak zaznaczono wcześniej, podmiotami zwolnionymi z opodatkowania są jednostki wyłączone, o których mowa w art. 5 projektowanej ustawy. Do jednostek tych nie stosuje się w ogóle przepisów ustawy, za wyjątkiem włączenia ich przychodu do minimalnego przychodu grupowego.

(v.) *Ulgi podatkowe*

Projektowana ustawa nie zawiera ulg podatkowych w klasycznym rozumieniu polegających w szczególności na odliczeniu określonych kwot od podstawy opodatkowania (np. wydatków inwestycyjnych) albo od podatku.

Należy zauważyć, że zawiera jednak szereg preferencyjnych dla podatników rozwiązań określanych jako bezpieczne przystanie. Obejmują one przede wszystkim:

- wyłączenie *de minimis*, wprowadzające zwolnienie z globalnego krajowego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego w przypadku nieprzekroczenia, za dany rok, określonych progów w zakresie dochodu i przychodu (art. 124);
- bezpieczną przystań w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego - *ang. QDMTT safe harbour* - wprowadzającą zwolnienie z globalnego podatku wyrównawczego w przypadku zapłaty kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego w państwie, które spełniło wymogi OECD w zakresie bezpiecznych przystani tego rodzaju (art. 125);
- zwolnienie 5-letnie dla grup międzynarodowych, które nie przekroczyły określonych progów w zakresie liczby państw, w których prowadzą działalność i wartości rzeczowych aktywów trwałych (art. 128);
- zwolnienie 5-letnie z opodatkowania wyrównawczego dla grup krajowych (art. 129 ust. 2);
- tymczasową bezpieczną przystań w zakresie CbCR (*ang. CbCR safe harbour*) wprowadzającą zwolnienie z opodatkowania, w przypadku wykazania na podstawie uproszczonych danych, iż spełniony jest jeden z trzech testów: (i) *de minimis*, (ii) efektywnej stawki podatkowej lub (iii) rutynowych zysków na podstawie uproszczonych danych zaczerpniętych z raportu CbCR danej grupy.

II. Część szczegółowa – omówienie poszczególnych przepisów.

DZIAŁ I. Przepisy wstępne

Rozdział 1 – Przepisy ogólne

Art. 1 [Zakres ustawy]

Przepis **art. 1 ust. 1** określa zakres ustawy. Ustawa reguluje opodatkowanie wyrównawcze w postaci:

- (i) globalnego podatku wyrównawczego,
- (ii) krajowego podatku wyrównawczego,
- (iii) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Wskazane podatki stanowią, zgodnie z **ust. 2**, dochód budżetu państwa.

Art. 2 [Definicje]

Artykuł 2 projektu zawiera zbiór definicji i pojęć stosowanych na gruncie ustawy, implementując w tym zakresie większość definicji określonych w art. 3 Dyrektywy. Część z nich ma kluczowe znaczenie dla określenia zakresu podmiotowego i przedmiotowego ustawy, jak i dla zrozumienia zawartych w niej rozwiązań i mechanizmów. Niektóre z tych definicji zawierają wzajemne odesłania, dlatego też dla właściwego odczytania norm, wynikających z przedmiotowego projektu, powinny być one analizowane łącznie (co też ułatwia ich zrozumienie). Niemniej, z uwagi na zasady techniki legislacyjnej, definicje te zostały w projekcie ułożone w porządku alfabetycznym.

Należy podkreślić, iż wiele z tych definicji odwołuje się do pojęć z zakresu przepisów o rachunkowości i prawa bilansowego (rozumianych znacznie szerzej niż tylko na gruncie polskich przepisów o rachunkowości, tj. zazwyczaj z odwołaniem do odpowiedniego standardu rachunkowości stosowanego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla). Co więcej, zarówno Modelowe zasady OECD (włączając Komentarz i Wytyczne Administracyjne), jak i Dyrektywa posługują się wieloma terminami używanymi powszechnie dla celów rachunkowych (np. „rachunek zysków i strat”, „odwrócenie zobowiązania”, „inne całkowite dochody”) bez ich definiowania. Posługiwanie się w tych dokumentach szeroko nomenklaturą z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej bez dookreślenia tych pojęć wynika z przyjętego założenia, iż chodzi o terminy powszechnie stosowane i znane jednostkom, które są objęte Zasadami GloBE. Z praktycznego punktu widzenia zdefiniowanie tego typu pojęć w ww. dokumentach nie było możliwe ani zasadne, gdyż zaburzyłoby to istotnie czytelność zawartych w nich głównych regulacji.

Biorąc pod uwagę, iż System GloBE opiera się na podejściu rachunkowym, a nie podatkowym (punktem wyjścia do ustalenia kluczowych dla tego systemu danych i wskaźników są zasady wynikające ze stosowanych standardów rachunkowości), zgodnie z Komentarzem w przypadku, gdy dany termin lub pojęcie z zakresu rachunkowości finansowej nie zostały wprost zdefiniowane, powinny być interpretowane zgodnie ze znaczeniem nadanym im w

odpowiednich standardach i wytycznych rachunkowości finansowej²⁶[Komentarz, 10.1;2²⁷]. Ponadto należy zaznaczyć, iż Modelowe zasady, czy też Komentarz do nich, posługując się danym pojęciem z zakresu rachunkowości, w tym rachunkowości finansowej używanym w określonym standardzie rachunkowości, rozumieją przez nie również równoważne pojęcie używane w innym standardzie.²⁸

Akceptowalny standard rachunkowości

Art. 2 ust. 1 pkt 1 wprowadza definicję „**akceptowalnego standardu rachunkowości**”, implementując definicję określoną w art. 3.25 Dyrektywy [ang. *acceptable financial accounting standard*].

Akceptowalnym standardem rachunkowości są m.in. przepisy o rachunkowości poszczególnych państw członkowskich UE (w tym polska ustawa o rachunkowości²⁹), jak również Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (**MSR/MSSF**), przyjęte przez UE rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1606/2002³⁰ oraz wskazane wprost w wykazie jurysdykcji i terytoriów zawartym w art. 3.25 Dyrektywy.

Akceptowalny standard rachunkowości jest rodzajem zatwierdzonego standardu rachunkowości, o którym mowa w art. 3.26 Dyrektywy (ang. *authorised financial accounting standard*), zdefiniowanym odpowiednio w art. 2 ust. 1 pkt 49 ustawy jako przepisy w zakresie rachunkowości, standardy rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości zatwierdzone w danej jurysdykcji przez upoważniony organ. Zatwierdzony standard rachunkowości stanowi, co do zasady, pojęcie szersze niż akceptowalny standard rachunkowości. Co istotne, w przypadku, gdy dopuszczony w danej jurysdykcji (zatwierdzony) standard rachunkowości finansowej nie jest wymieniony jako akceptowalny standard rachunkowości, wówczas pozycje finansowe danej jednostki, ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zgodnie z tym standardem rachunkowości, porównuje się względem traktowania tych pozycji na gruncie MSR/MSSF i ustala się, czy wystąpiły tzw. istotne różnice rachunkowe (opisane dalej w odniesieniu do art. 2 pkt 8).

Bezpaństwowa jednostka składowa

Definicja bezpaństwowej jednostki składowej wprowadzona w **art. 2 ust. 1 pkt 2** odwołuje się do specjalnych zasad lokalizacji obowiązujących na potrzeby Zasad GloBE (lokalizacja to specyficzne pojęcie przyjęte na potrzeby GloBE, odmienne od „siedziby” czy „rezydencji”). Przepisy zawarte w rozdziale 3 działu I wprowadzają reguły, według których daną jednostkę uznaje się za zlokalizowaną w danej jurysdykcji. W przypadku zlokalizowania w danej

²⁶ Na gruncie ustawy, zasada ta została odzwierciedlona w opisywanym dalej art. 2 ust. 5.

²⁷ Jak zaznaczono w części ogólnej, wskazane oznaczenie stanowi odwołanie do odpowiedniego **artykułu Modelowych zasad OECD - [10.1]** oraz **paragrafu - [2]** Komentarza do Modelowych zasad OECD do danego artykułu.

²⁸ Uwaga ta ma, co do zasady, znaczenie głównie w przypadku posługiwania się – dla celów interpretacyjnych – oryginalną, angielskojęzyczną wersją dorobku OECD w tym zakresie. Przykładem takiego sformułowania jest pojęcie „rachunku zysków i strat”, które w wersji angielskiej używane jest w różnych standardach jako „*profit and loss statement*” albo „*income statement*”.

²⁹ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120, 295 i 1598 oraz z 2024 r. poz. 619), dalej jako: „**ustawa o rachunkowości**”.

³⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L 243 z 11.9.2002, str. 1 z późn.zm.).

jurysdykcji, jednostka ta będzie objęta opodatkowaniem jurysdykcyjnym globalnym podatkiem wyrównawczym, obliczanym dla danej jurysdykcji.

W pewnych szczególnych przypadkach, zgodnie z Zasadami GloBE, uznaje się jednak, że wybrane jednostki albo stałe zakłady nie są zlokalizowane w żadnej jurysdykcji. Jeżeli jednostka składowa nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji, określa się ją jako bezpieczeństwa jednostką składową. Przykładem takiej jednostki będzie jednostka pośrednicząca (tj. jednostka przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji, w której została utworzona), która nie jest zarazem jednostką dominującą. Dalsze przypadki jednostek bezpieczeństwa opisane są w uzasadnieniu do rozdziału 3 działu I.

W efekcie uznania danej jednostki składowej za bezpieczeństwa, jednostka dominująca będzie zobowiązana obliczyć efektywną stawkę podatkową i globalny podatek wyrównawczy dla takiej jednostki odrębnie od wszystkich pozostałych jednostek składowych (por. uzasadnienie do działu II). Tym samym, na te potrzeby bezpieczeństwa jednostka składowa rozpatrywana jest pojedyncza jednostka.

Centrala

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 3** zawiera definicję „**centrali**” (ang. „*main entity*”) zgodną z art. 3.40 Dyrektywy. I tak, przez centralę należy rozumieć jednostkę, która w swoim sprawozdaniu finansowym uwzględnia księgowy dochód (stratę) netto stałego zakładu. Pojęcie centrali wiąże się immanentnie z pojęciem stałego zakładu w tym sensie, że odnosi się ono wyłącznie do jednostki, której część działalności prowadzona jest za pośrednictwem stałego zakładu (w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 40 ustawy).

Dyrektywa 2022/2523

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 4** projektu wprowadza skrót odnoszący się do implementowanej Dyrektywy.

Fundusz inwestycyjny

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 5** projektu definiuje pojęcie funduszu inwestycyjnego, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3.31 Dyrektywy. Z uwagi na fakt, iż nie każdy fundusz inwestycyjny jest jednostką wyłączoną (lecz tylko taki, który jest jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy), pojęcie to ma na gruncie GloBE charakter bardziej uniwersalny i jest stosowane nie tylko w odniesieniu do jednostek wyłączonych.

Definicja funduszu inwestycyjnego opiera się na definicji „*podmiotu inwestycyjnego*” zawartej w MSSF 10 (MSSF, 2022)³¹ oraz w dyrektywie UE w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi 2011/61/UE³² (dyrektywa w sprawie ZAFI).

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 5** za fundusz inwestycyjny należy uznać każdą osobę (rozumianą jako osobę prawną, porozumienie umowne lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej), która spełnia łącznie 7 warunków określonych w **pkt 5 lit. a – g**.

Zgodnie z warunkiem określonym w **lit. a**, przedmiotem działalności takich jednostek jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów, gdzie co najmniej jeden z tych inwestorów nie jest

³¹ IFRS Foundation (2022), *International Financial Reporting Standards*, <https://www.ifrs.org/>.

³² European Union (2011), *Directive 2011/61/EU of the European Parliament and of the Council of 8 June 2011 on Alternative Investment Fund Managers and amending Directives 2003/41/EC and 2009/65/EC and Regulations (EC) No 1060/2009 and (EU) No 1095/2010*, <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/61/oj>.

osobą powiązaną z innymi inwestorami (przy czym zgodnie z Komentarzem, wystąpienie powiązań należy oceniać w świetle art. 5(8) Modelowej konwencji OECD). Ponadto, w celu ustalenia, czy między inwestorami występują wskazane powiązania, należy zweryfikować okoliczności faktyczne.

Wymogiem wskazanym w **lit. b** jest, aby fundusz inwestycyjny posiadał określoną politykę inwestycyjną i lokował swoje aktywa zgodnie z tą polityką. O istnieniu takiej polityki mogą świadczyć następujące okoliczności:

- polityka inwestycyjna jest określana i ustalana najpóźniej do czasu, gdy zobowiązania inwestorów wobec funduszu inwestycyjnego stają się dla nich wiążące;
- polityka inwestycyjna jest określona w dokumencie, który staje się częścią regulaminu lub dokumentów założycielskich funduszu inwestycyjnego;
- fundusz inwestycyjny lub osoba prawna zarządzająca takim funduszem ma obowiązek przestrzegania polityki inwestycyjnej i może on być prawnie egzekwowalny przez inwestorów;
- polityka inwestycyjna takiego funduszu określa wytyczne inwestycyjne, obejmujące niektóre lub wszystkie z następujących kryteriów: (i) inwestowanie w określone kategorie aktywów lub stosownie do ograniczeń dotyczących alokacji aktywów; (ii) realizowanie określonych strategii; (iii) inwestowanie w określonych regionach geograficznych; (iv) dostosowanie się do ograniczeń dotyczących dźwigni finansowej; (v) przestrzeganie minimalnych okresów utrzymywania inwestycji; lub (vi) dostosowanie się do innych ograniczeń mających na celu zapewnienie dywersyfikacji ryzyka.

Warunek zawarty w **lit. c** wskazuje na cechę funduszu inwestycyjnego, jaką jest umożliwienie inwestorom, przy pomocy wspólnego inwestowania przez taki fundusz, zmniejszenia kosztów transakcji, badań i analiz lub zbiorowego rozłożenia ryzyka.³³

Lit. d wskazuje na podstawowy cel działalności takiej jednostki, tj. generowanie przede wszystkim zysków z inwestycji. Chodzi przede wszystkim o dywidendy, odsetki, czynsz, zwroty z innych funduszy inwestycyjnych i zyski kapitałowe, a nie dochody operacyjne. Kategoria dopuszczalnych dochodów funduszu inwestycyjnego nie obejmuje należności licencyjnych (*royalties*) [Komentarz, 10.1;42]. Alternatywnie, zgodnie z **lit. d** fundusz może być przeznaczony do ochrony przed określonym lub ogólnym zdarzeniem. Sformułowanie to ma na celu objęcie sytuacji, w których fundusz inwestycyjny jest wykorzystywany przez branżę ubezpieczeniową do pokrycia zdarzeń lub wyników objętych ubezpieczeniem.

Zgodnie z **lit. e** wymaga się, aby inwestorzy, dokonujący wpłaty na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych, mieli prawo do zwrotu z aktywów funduszu lub zysku uzyskanego z tych aktywów w oparciu o wniesione środki. Inwestorzy mogą również osiągać zyski kapitałowe ze zbycia udziałów własnościowych takiego funduszu.

Zgodnie z wymogiem określonym w **lit. f** fundusz lub podmiot zarządzający aktywami funduszu musi podlegać odpowiednim regulacjom w jurysdykcji, w której został utworzony

³³ Jakkolwiek działający w ramach danej grupy podmiot centralizujący jej określone funkcje, np. centrum usług wspólnych świadczące na rzecz członków takiej grupy usługi księgowo lub usługi w zakresie zamówień może spełniać ten warunek, niemniej nie powinien on spełniać pozostałych warunków uznających go za fundusz inwestycyjny.

lub w której posiada siedzibę podmiot nim/nimi zarządzający, które to regulacje zapewniają ochronę interesów inwestorów oraz przeciwdziałają praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Przepis ten ma na celu objęcie różnych rodzajów praktyk poszczególnych jurysdykcji w zakresie regulacji nadzoru ostrożnościowego nad funduszami inwestycyjnymi. W odniesieniu do funduszu, który został ustanowiony lub utworzony przez rząd, w zakresie, w jakim nie kwalifikuje się jako jednostka rządowa, regulacja może przyjąć dowolną formę zatwierdzoną przez rząd.

Zgodnie natomiast z **lit. g** fundusz musi być zarządzany przez osoby, które zajmują się tym zawodowo. Spełnienie tego warunku może być rozpatrywane w przypadku, gdy m.in.:

- zarządzający funduszami działają niezależnie od inwestorów i nie są bezpośrednio zatrudniani przez inwestorów;
- zarządzający funduszami podlegają krajowym przepisom dotyczącym wiedzy i kompetencji, a co za tym idzie posiadają stosowane uprawnienia;
- wynagrodzenie kadry kierowniczej funduszu lub podmiotu nim zarządzającego jest częściowo uzależnione od wyników funduszu.

Grupa, grupa krajowa, grupa międzynarodowa

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 6** implementuje pojęcie grupy zawarte w art. 3.3 Dyrektywy. Pojęcie to jest jednym z podstawowych pojęć pozwalających na ustalenie zakresu podmiotowego ustawy.

Przez grupę rozumie się, w pierwszej kolejności (**pkt 6 lit. a**), dwie lub więcej jednostek, między którymi istnieją powiązania właścicielskie lub powiązania wynikające ze sprawowania kontroli, zgodnie z ich definicją określoną na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, które to jednostki:

- podlegają uwzględnieniu w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub,
- mogą nie być uwzględnione w takim sprawozdaniu, wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, nieistotność ich danych finansowych lub przeznaczenie do sprzedaży.

Ponadto, projekt w ślad za Dyrektywą i Modelowymi Zasadami, w art. 2 ust. 1 **pkt 6 lit. b**) przewiduje, iż za grupę będą uznawane samodzielne jednostki (centrale), które posiadają co najmniej jeden stały zakład zlokalizowany w innej jurysdykcji niż jurysdykcja centrali (o ile taka centrala nie wchodzi w skład innej grupy, o której mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. a**).

Jak wynika z powyższego to, czy dany zbiór jednostek tworzy grupę, opiera się na „*teście konsolidacji (księgowej)*”. Grupę stanowią zatem te jednostki, których aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne są konsolidowane w sprawozdaniu finansowym grupy sporządzanym przez jej jednostkę dominującą najwyższego szczebla. Chodzi tym samym o jednostki konsolidowane metodą konsolidacji pełnej.

Brak sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie wyklucza możliwości istnienia grupy w rozumieniu ustawy. Zbiór jednostek będzie mimo tego uznawany za grupę, jeżeli jednostki te byłyby konsolidowane według metody pełnej konsolidacji, gdyby jednostka dominująca najwyższego szczebla była zobowiązana do sporządzenia skonsolidowanego

sprawozdania finansowego w odniesieniu do jednostek, które kontroluje. Wynika to z tego, że definicja „skonsolidowanego sprawozdania finansowego” zawarta w **ust. 1 pkt 38** niniejszego artykułu obejmuje również tzw. hipotetyczną konsolidację („*deemed consolidation test*”).

Na zasadzie wyjątku od wymogu konsolidacji, w skład grupy wchodzi również jednostki, które -podlegając ogólnym wymogom konsolidacyjnym określonym w odpowiednim akceptowalnym standardzie rachunkowości - nie są faktycznie konsolidowane wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, nieistotność ich danych finansowych lub to, że są przeznaczone do sprzedaży.

Uwzględnienie, na podstawie **art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b**, w pojęciu grupy również jednostek prowadzących działalność za granicą poprzez stały zakład miało na celu zapewnienie jednolitych reguł w odniesieniu do działalności transgranicznej danej grupy międzynarodowej, niezależnie od przyjętego przez nią sposobu prowadzenia tej działalności w innych jurysdykcjach (tj. niezależnie do tego, czy działa poprzez stałe zakłady czy np. poprzez spółki zależne). Zapewnia to neutralność podatkową różnych form prowadzenia działalności transgranicznej.³⁴

Art. 2 ust. 1 pkt 9 definiuje **grupę międzynarodową** (ang. *MNE group*), przez którą rozumie się grupę, w której co najmniej jedna jednostka lub stały zakład nie jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka dominująca najwyższego szczebla. Definicja ta implementuje art. 3.4 Dyrektywy.

Grupę międzynarodową będą stanowiły zatem w szczególności:

- grupy z jednostką dominującą zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której skład wchodzi co najmniej jedna jednostka albo stały zakład zlokalizowane w innej jurysdykcji;
- grupy z jednostką dominującą zlokalizowaną w innej jurysdykcji, w której skład wchodzi jednostki albo stałe zakłady zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- centrala (odrębna od większej grupy) zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która posiada stały zakład w innej jurysdykcji;
- centrala (odrębna od większej grupy) zlokalizowana w innej jurysdykcji, która posiada stały zakład na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W świetle definicji grupy międzynarodowej i grupy krajowej, bezpieństwowe jednostki składowe będą zaliczane do grupy międzynarodowej.

Do istnienia grupy międzynarodowej nie jest konieczne, aby jednostka zlokalizowana w innej jurysdykcji bądź stały zakład faktycznie osiągały jakikolwiek zysk. Wystarczy, iż jednostka dominująca najwyższego szczebla (w tym centrala) bezpośrednio lub pośrednio, posiada udziały własnościowe w takiej jednostce zlokalizowanej w innej jurysdykcji lub posiada stały zakład. [Komentarz, 1.2.1;20]

Z kolei, przepis **art. 2 ust. 1 pkt 8** wprowadza definicję **grupy krajowej**, zgodną z art. 3.5 Dyrektywy.

³⁴ **Przepis lit. b** nie będzie miał jednak zastosowania w przypadku, gdy jednostka posiada jedynie jeden stały zakład, który na gruncie ustawy jest uznawany za bezpieczny, gdyż taki podmiot nie może zostać uznany za „zlokalizowany w innej jurysdykcji”. [Komentarz, 1.2.3;26]

W rozumieniu ustawy za grupę krajową należy uznać grupę, w której wszystkie jednostki składowe są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Grupa joint venture

Zagadnienia dotyczące grup joint venture zostały omówione w części dotyczącej rozdziału 2 działu II.

Hipotetyczne sprawozdanie finansowe

Zagadnienie to zostało omówione wraz z definicją skonsolidowanego sprawozdania finansowego (por. **art. 2 ust. 1 pkt 38**).

Jednostka

Art. 2 ust. 1 pkt 11 stanowi implementację art. 3.1 Dyrektywy. Wskazany przepis ustawy definiuje jednostkę jako osobę prawną albo porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, które sporządza odrębne sprawozdanie finansowe lub jest zobowiązane do sporządzenia takiego odrębnego sprawozdania.

Pojęcie jednostki nie obejmuje instytucji i organów państwowych na szczeblu centralnym, regionalnym lub lokalnym, ani ich administracji lub agencji pełniących funkcje państwowe.³⁵

Pojęcie jednostki (*entity*) nie obejmuje stałego zakładu (na gruncie Zasad GloBE centrala wraz ze stałym zakładem tworzą jedną jednostkę). **Staly zakład stanowi natomiast odrębną jednostkę składową (*constituent entity*)**, zgodnie z takim wskazaniem wprost w definicji jednostki składowej (art. 2 ust. 1 lit. b).

Odrębnej jednostki (*entity*) nie stanowi również, co do zasady „krajowy oddział” (położony na terytorium RP oddział jednostki z siedzibą w Polsce), jeżeli sprawozdanie finansowe oddziału jest uwzględniane w łącznym sprawozdaniu jednostki macierzystej, będącym sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów. W takim przypadku, w naszej ocenie nie można uznać na gruncie Zasad GloBE, że sporządzane przez niego sprawozdanie jest odrębne od jednostki macierzystej. Ponadto, **krajowego oddziału nie można uznać za odrębną jednostkę składową (*constituent entity*)**. W szczególności, z perspektywy polskiej jednostki macierzystej krajowy oddział nie spełnia także definicji stałego zakładu, który stanowi odrębną jednostkę składową. Finalnie, mając na względzie zasadę scalenia jurysdykcyjnego, traktowanie krajowych oddziałów jako odrębnych jednostek lub jednostek składowych należy uznać za niecelowe. Powyższe konkluzje nie dotyczą oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, które co do zasady stanowią odrębną jednostkę składową lub ewentualnych oddziałów, które sporządzają odrębne sprawozdania finansowe na szczególnych zasadach.

W odniesieniu do porozumień umownych, w tym jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, definicja jednostki obejmuje spółki osobowe, jeżeli sporządzają odrębne sprawozdanie finansowe (w tym umowę spółki cywilnej). Jeżeli określone jednostki organizacyjne (np. spółka cywilna) są zobowiązane do sporządzenia odrębnego sprawozdania finansowego w przypadku spełnienia określonych warunków (np. przekroczenia progu wysokości przychodów), a mimo nieprzekroczenia progów faktycznie sporządzają takie

³⁵ Wytyczne z lutego 2023 r., pkt 1.4, par. 7.

sprawozdanie (np. ze względu na wymogi grupy kapitałowej), również spełnią definicję jednostki.

Jednostka będąca właścicielem

Zgodnie z art. 3.41 Dyrektywy, wprowadzono również definicję **jednostki będącej właścicielem**, przez którą, w świetle **art. 2 ust. 1 pkt 12** ustawy, rozumie się jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy.

Jednostka będąca właścicielem sama wchodzi zatem w skład danej grupy międzynarodowej lub krajowej (jest także jednostką składową, podobnie jak jednostka, w której udziały posiada). Trafnie odzwierciedla to sformułowanie angielskie w Dyrektywie i Zasadach Modelowych (ang. *constituent entity-owner*). Pojęcia „jednostka będąca właścicielem” używa się w ustawie w węższym znaczeniu względem bardziej ogólnego pojęcia „właściciel” (**art. 2 ust. 1 pkt 47**). Przez właściciela bowiem rozumie się przez każdą osobę, która posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w jednostce składowej. Właściciel nie musi być zatem jednostką składową grupy.

Niekiedy jednak ze względów redakcyjnych, wyłącznie przy powtórzeniach, w odniesieniu do jednostki będącej właścicielem ustawa posługuje się dla uproszczenia zwrotem „ten właściciel”.

Jednostka dominująca, jednostka dominująca najwyższego szczebla, jednostka dominująca niższego szczebla, jednostka dominującej w częściowym posiadaniu

Art. 2 ust. 1 pkt 13–16 przenoszą na grunt ustawy definicje zawarte w art. 3.14, 3.20, 3.22 i 3.24 Dyrektywy. Wskazane pojęcia pełnią kluczową rolę w procesie stosowania Zasady IIR, a tym samym ustalenia i poboru globalnego podatku wyrównawczego.

Najszerszym zakresowo z ww. pojęć jest pojęcie „**jednostki dominującej**” (ang. *parent entity*), które obejmuje wszystkie poniższe rodzaje jednostek:³⁶

- jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest jednostką wyłączonej,
- jednostkę dominującą niższego szczebla,
- jednostkę dominującą w częściowym posiadaniu.

Stały zakład nie jest traktowany jako jednostka dominująca na gruncie Zasad GloBE [Komentarz; 4.1.2; 14].

Pojęcie **jednostki dominującej najwyższego szczebla** (ang. *ultimate parent entity - UPE*), zdefiniowane w **art. 2 ust. 1 pkt 14**, stanowi punkt wyjścia do ustalenia wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej lub grupy krajowej. Identyfikacja jednostki dominującej najwyższego szczebla jest również istotna dla stosowania pozostałych rozwiązań Systemu GloBE. Na przykład dają one pierwszeństwo w stosowaniu Zasady IIR jurysdykcji, w której taka jednostka jest zlokalizowana i zasadniczo to standard rachunkowości jednostki

³⁶ Należy zwrócić uwagę na błąd w polskim tłumaczeniu Dyrektywy (jednostka dominująca oznacza „jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest jednostką wyłączonej, **jednostką dominującą niższego szczebla ani jednostką dominującą znajdującą się w częściowym posiadaniu**”; prawidłowe odczytanie wersji angielskiej prowadzi do wniosku, iż zastrzeżenie odnoszące się do jednostek dominujących najwyższego szczebla dotyczy jedynie jednostek wyłączonych).

dominującej najwyższego szczebla jest wykorzystywany jako podstawa do obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostek składowych.

Zgodnie z omawianą definicją jednostka dominująca najwyższego szczebla oznacza:

- jednostkę, która (i) posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział konsolidujący w dowolnej innej jednostce i (ii) w której inna jednostka nie posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udziału konsolidującego; oraz
- centralę – w przypadku grupy, o której mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b** (tj. grupy składającej się wyłącznie z samodzielnej jednostki posiadającej co najmniej jeden stały zakład).

W praktyce, w przypadku międzynarodowych grup w większości sytuacji zastosowanie znajdzie pierwszy z ww. przypadków, zgodnie z którym dla nabycia statusu UPE konieczne jest łączne spełnienie dwóch warunków. Pierwszy z nich wymaga, aby dana jednostka dominująca najwyższego szczebla posiadała udział konsolidujący (zdefiniowany w **art. 2 ust. 1 pkt 42**) w co najmniej jednej innej jednostce. Przez udział konsolidujący rozumie się udział własnościowy w jednostce, na którego właścicielu ciąży lub mogłoby ciążyć zobowiązanie do przeprowadzenia pełnej konsolidacji z taką inną jednostką.

Drugim warunkiem uznania danej jednostki za UPE jest to, aby nie istniała inna jednostka znajdująca się wyżej w łańcuchu (strukturze) własności grupy, która jest lub byłaby zobowiązana do konsolidacji tej pierwszej jednostki metodą konsolidacji pełnej.

Zgodnie z Komentarzem, przykładowo jednostki dominującej najwyższego szczebla nie powinien stanowić państwowy fundusz majątkowy (*sovereign wealth fund*) spełniający definicję wyłączonej jednostki rządowej. Taki fundusz państwowy nie powinien być zatem również traktowany jako posiadający udział konsolidujący w żadnej jednostce grupy, w której ma udziały własnościowe [Komentarz, 1.4.1;36.1–4]. Takie podejście pozwala zachować jednakowe zasady między różnymi formami prowadzenia inwestycji przez państwo (jako, że organy państwa *per se* nie są traktowane jako jednostki). Innymi słowy, na bazie Komentarza należy przyjąć, że zarówno grupy powiązane poprzez organ państwa (np. Skarb Państwa), jak i poprzez państwowy fundusz majątkowy są odrębnymi grupami, nawet wówczas gdyby podlegały konsolidacji na poziomie tego organu albo funduszu.

Jednostką dominującą niższego szczebla (*intermediate parent entity – IPE*), zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 15**, jest jednostka składowa, która (i) bezpośrednio lub pośrednio posiada udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy i (ii) która nie jest: jednostką dominującą najwyższego szczebla, jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną (zdefiniowaną w **art. 2 ust. 1 pkt 18**), ani ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną (zdefiniowaną w **art. 2 ust. 1 pkt 41**).³⁷

Pojęcie jednostki dominującej niższego szczebla ma istotne znaczenie w kontekście zasad nakładania globalnego podatku wyrównawczego (zgodnie z podejściem „z góry w dół”, opisanym dalej w odniesieniu do podatnika tego podatku).

Art. 2 ust. 1 pkt 16 wprowadza do ustawy definicję **jednostki dominującej w częściowym posiadaniu** (ang. „*partially-owned parent entity*”- **POPE**), o której mowa w art. 3.22

³⁷ Dodanie tego rodzaju jednostek do definicji IPE oraz POPE wynika z pkt 2.3 Wytycznych z lutego 2023 r.

Dyrektywy. Przez taką jednostkę rozumie się jednostkę składową, która spełnia łącznie poniższe warunki:

- posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział własnościowy (zdefiniowany w **art. 2 ust. 1 pkt 43**) w innej jednostce składowej tej samej grupy, i w której udział własnościowy przyznający prawo do więcej niż 20% zysków posiadają – bezpośrednio lub pośrednio – osoby niebędące jednostkami składowymi tej grupy,
- nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną.

Warto zauważyć, iż w definicji tej mowa jest o określonej „kategorii” prawa wynikającej z udziału własnościowego, tj. **prawa do zysku** w POPE.

Ponadto warunek ten obejmuje nie tylko bezpośrednie posiadanie takiego udziału w zysku, lecz również posiadanie pośrednie. Oceniając spełnienie warunku posiadania pośredniego nie uwzględnia się jednak udziałów własnościowych posiadanych w POPE przez osoby/podmioty spoza grupy, lecz za pośrednictwem UPE.

Jednostka inwestująca w nieruchomości

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 17** ustawy definiuje pojęcie **jednostki inwestującej w nieruchomości** (*ang. real estate investment vehicle*, określana również jako: „**REIT**”) w oparciu o definicję zawartą w art. 3.32 Dyrektywy. Definicja zawarta w Dyrektywie (a recypowana z Modelowych zasad OECD) opiera się na przepisie, dotyczącym „*szczególnego systemu podatkowego*”, zawartym w pkt 86 komentarza do art. 1 Modelowej konwencji OECD.

Podobnie jak w przypadku funduszy inwestycyjnych, jednostka inwestująca w nieruchomości jest traktowana jako jednostka wyłączona jedynie wówczas, gdy jest jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy.

Jakkolwiek w wielu przypadkach jednostki te będą spełniały również warunki określone dla funduszy inwestycyjnych; ich wyodrębnienie jako odrębnej jednostki uwzględnia możliwość niepodlegania przez nie niezbędnym przepisom krajowym regulującym funkcjonowanie funduszy inwestycyjnych, czy też brak spełnienia warunku odnoszącego się do charakterystyki osób zarządzających takimi podmiotami.

Projekt określa, iż za jednostkę inwestującą w nieruchomości uważana będzie jednostka spełniająca łącznie trzy warunki.

Po pierwsze, własność udziałów w takiej jednostce musi być rozproszona. Chodzi w tym przypadku nie tylko o wielość właścicieli takiej jednostki (bezpośrednich lub pośrednich), ale głównie to, aby nie były to osoby powiązane. Dla potrzeb stosowania omawianej definicji, właściciela należy traktować jako powiązaną z inną osobą, jeżeli spełnia on kryterium określone w art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD.

Należy przyjąć, że warunek ten spełni jednostka inwestująca w nieruchomości, która co prawda bezpośrednio jest własnością niewielkiej liczby osób/podmiotów, jednak osoby/podmioty te są posiadane przez wielu niepowiązanych właścicieli.

Drugim elementem omawianej definicji jest warunek dotyczący tego, aby taka jednostka posiadała w przeważającej mierze nieruchomości. Celem eliminacji potencjalnych wątpliwości w tym zakresie w projekcie przyjęto, że chodzi o sytuację, w której nieruchomości stanowią co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów jednostki.

Warunek ten należy uznać za spełniony również wówczas, gdy posiadanie nieruchomości (w całości lub w części) ma charakter pośredni, poprzez posiadanie prawa, którego wartość jest związana z nieruchomością (np. udziałów w spółce nieruchomościowej).

Ostatnim warunkiem, określonym w definicji REIT, jest zapewnienie jednego poziomu opodatkowania (z maksymalnie rocznym odroczeniem) w zakresie dokonywanych przez uczestników inwestycji w nieruchomości. Neutralność podatkowa inwestycji poprzez REIT (tj. jeden poziom opodatkowania) może przy tym polegać na opodatkowaniu samego REIT albo na opodatkowaniu inwestorów. Możliwa jest również sytuacja, w której część dochodu jest opodatkowana na poziomie REIT, a pozostała część na poziomie inwestorów [Komentarz, 10.1;46].

Jednostka inwestycyjna

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 18** stanowi implementację art. 3.30 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza definicję pojęcia **jednostki inwestycyjnej** (ang. *investment entity*), przez którą ustawa rozumie następujące jednostki:

- fundusz inwestycyjny, w rozumieniu **art. 2 ust. 1 pkt 5**;
- jednostkę inwestującą w nieruchomości w rozumieniu **art. 2 ust. 1 pkt 17**;
- jednostkę (i), której co najmniej 95% udziałów lub praw o podobnym charakterze należy do funduszu inwestycyjnego lub REIT-u – w sposób bezpośredni lub poprzez łańcuch takich jednostek – (ii) a działalność tej jednostki polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, inwestowaniu środków finansowych (w tym pochodzących z pożyczek/kredytów) na rzecz tego funduszu inwestycyjnego lub REIT-u;
- jednostkę (i), której co najmniej 85% udziałów lub praw o podobnym charakterze należy bezpośrednio do funduszu inwestycyjnego lub REIT-u, oraz (ii) której prawie cały dochód pochodzi z wyłączonych dywidend lub z wyłączonych zysków lub strat kapitałowych (nieuwzględnianych przy obliczania kwalifikowanego dochodu (straty)).

Jednostka joint venture, jednostka zależna joint venture

Niniejsze zagadnienie zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej **rozdziału 2 działu II**).

Jednostka składowa

Art. 2 ust. 1 pkt 20 stanowi implementację art. 3.2 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza definicję **jednostki składowej** (ang. *constituent entity*), przez którą ustawa rozumie:

- jednostkę, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej oraz
- stały zakład centrali, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej.

Stały zakład, który stanowi jednostkę składową, jest traktowany na gruncie Zasad GloBE jako odrębna jednostka składowa zarówno od samej centrali, jak i od wszelkich innych stałych zakładów tej centrali. Rozciągnięcie pojęcia jednostki składowej na stałe zakłady gwarantuje, że dochód uzyskany za pośrednictwem takich stałych zakładów zlokalizowanych w innej jurysdykcji oraz podatek nałożony na ten dochód nie będą łączone z dochodem i podatkiem centrali lub stałego zakładu w innej jurysdykcji. Podejście to zapewnia równość w traktowaniu zagranicznych spółek zależnych i zagranicznych stałych zakładów grupy międzynarodowej.

Omawiane pojęcie nie obejmuje swoim zakresem jednostek wyłączonych, o których mowa w **art. 5** projektu.

Jurysdykcja

Art. 2 ust. 1 pkt 22 wprowadza pojęcie **jurysdykcji**. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w Dyrektywie ani Modelowych zasadach OECD. Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w Komentarzu pojęcie to odpowiada definicji jurysdykcji podatkowej używanej dla celów CbCR. W tym zakresie, pojęcie „jurysdykcji podatkowej” dla celów CbCR, obejmujące państwa lub terytoria posiadające autonomię fiskalną w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zostało przyjęte w art. 631 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Proponowana definicja „jurysdykcji” dla celów zasad GloBE oznacza zatem zarówno państwo, jak i terytoria niebędące formalnie państwami, które posiadają autonomię fiskalną w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych [Komentarz, 10.3;177].

Kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków, kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania

Art. 2 ust. 1 pkt 23 i 24 stanowią implementację, odpowiednio art. 3.43 i 3.18 Dyrektywy.

Kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania wskazana w pkt 24 (dalej również jako „**Kwalifikowana Zasada IIR**”) to zbiór przepisów obowiązujących w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska (które nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami), które to przepisy:

- są równoważne z zasadami określonymi w Dyrektywie (w przypadku jurysdykcji innych niż państwa członkowskie Unii Europejskiej) lub Modelowych zasadach OECD (w przypadku jurysdykcji spoza UE), na podstawie których jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej podlega opodatkowaniu wyrównawczemu w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy;
- są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w Dyrektywie, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD.

Jak wspomniano w części ogólnej, Zasady GloBE mają być wdrażane w ramach wspólnego podejścia. Wspólne podejście nie wymaga od jurysdykcji przyjęcia Zasad GloBE, ale jeśli dana jurysdykcja zdecyduje się to zrobić, musi je wdrożyć i administrować nimi w sposób zgodny z tymi zasadami. Wspólne podejście w tym zakresie zapewnia spójność stosowania Systemu GloBE. Zgodność i spójność przepisów danej jurysdykcji będzie weryfikowana w ramach prac OECD zgodnie z procedurami ustalonymi przez Otwarte Ramy.

Stąd, wskazane zasady będą miały status kwalifikowanych, jeżeli dana jurysdykcja zostanie wskazana we właściwym wykazie, ogłoszonym w drodze obwieszczenia przez Ministra Finansów w związku z odpowiednimi wytycznymi lub dokumentami OECD, potwierdzającymi spójność przepisów danej jurysdykcji w zakresie tych zasad z Zasadami GloBE.

Definicja Kwalifikowanej Zasady IIR jest istotna zarówno dla celów stosowania Zasady IIR, jak i Zasady UTPR. Stosując Zasady GloBE w danej jurysdykcji, zarówno podatnicy, jak i administracje podatkowe muszą zweryfikować, czy inne jednostki składowe w tej samej grupie podlegają Kwalifikowanej Zasadzie IIR w innej jurysdykcji, aby prawidłowo stosować obie te

zasady. Na przykład podatnik, który jest jednostką dominującą niższego szczebla, nie będzie zobowiązany do stosowania Zasady IIR w odniesieniu do swojego udziału własnościowego w jakiegokolwiek nisko opodatkowanej jednostce składowej, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy jest zobowiązana do stosowania Kwalifikowanej Zasady IIR za ten samy rok podatkowy. Z kolei brak wdrożenia w danej jurysdykcji Kwalifikowanej Zasady IIR, zgodnie z Dyrektywą lub Modelowymi Zasadami otwiera drogę do stosowania przez inną jurysdykcję Kwalifikowanej Zasady UTPR.

Omawiane definicje nie porównują Zasady IIR i UTPR obowiązujących w danej jurysdykcji z równoważnymi regulacjami wdrożonymi w innej jurysdykcji, lecz z Dyrektywą i dorobkiem OECD dotyczącym Systemu GloBE.

Obie przywołane definicje zawierają wymóg (warunek ich „kwalifikowalności”), aby jurysdykcje wdrażające omawiane zasady nie zapewniały żadnych korzyści związanych z ich stosowaniem. Ma to na celu zapewnienie równych warunków działania we wszystkich jurysdykcjach, które przyjęły te przepisy. Słowo „korzyści” jest wystarczająco szerokie, aby objąć każdy rodzaj korzyści zapewnianych przez daną jurysdykcję, w tym zachęty podatkowe, dotacje i subsydia, a wyrażenie „związane z takimi zasadami” jest celowo sformułowane szerokim językiem, aby uwzględnić różne mechanizmy, za pomocą których świadczenie takie może być zapewniane. Przykładem takiej korzyści może być przyznanie jednostkom objętym Systemem GloBE ulgi podatkowej równej części zapłaconego podatku wyrównawczego, która może być wykorzystana na poczet innych podatków. Takiego systemu nie można będzie uznać za „kwalifikowany” w rozumieniu omawianej definicji. Przegląd w tym zakresie będzie dokonywany w ramach prac OECD, a podatnicy będą mogli odwołać się do odpowiedniego obwieszczenia Ministra Finansów z wykazem jurysdykcji.

Zarazem, na gruncie projektu ustawy, określenie „kwalifikowany” odnosić się będzie do przepisów jurysdykcji innych niż Rzeczpospolita Polska.

Z kolei, zgodnie z definicją zawartą w pkt 23 **kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków** (dalej również jako: „**Kwalifikowana Zasada UTPR**”) to zbiór przepisów obowiązujących w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska (które nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami), które to przepisy:

- mają status równoważny do zasad określonych w Dyrektywie (w przypadku jurysdykcji innych niż państwo członkowskie Unii Europejskiej) lub Modelowych zasadach OECD (w przypadku jurysdykcji spoza UE), na podstawie których dana jurysdykcja opodatkowuje wyrównawczo nisko opodatkowane jednostki składowe grupy, które nie zostały opodatkowane na podstawie Kwalifikowanej Zasady IIR albo na podstawie przepisów o globalnym podatku wyrównawczym oraz;
- są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w Dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji spoza UE, z Modelowymi Zasadami.

Kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy

Art. 2 ust. 1 pkt 25 definiuje **kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy**, przez który rozumie się podatek, który obowiązuje w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska i wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania, o której mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 24**. Jest to zatem podatek, któremu podlegają jednostki dominujące zlokalizowane w innej jurysdykcji, zgodnie z przepisami tej innej jurysdykcji. Natomiast na gruncie ustawy równoważny podatek należny od jednostek dominujących zlokalizowanych na

terytorium Rzeczypospolitej Polskiej określa się jako globalny podatek wyrównawczy, o którym mowa w przepisach **działu II**.

W świetle **art. 2 ust. 7**, podatek tego typu, obowiązujący w danej jurysdykcji spełni wskazaną definicję, jeżeli jurysdykcja ta zostanie wskazana we właściwym wykazie, ogłoszonym w drodze obwieszczenia przez Ministra Finansów w związku z odpowiednimi wytycznymi lub dokumentami OECD, potwierdzającymi spójność przepisów danej jurysdykcji w zakresie tego podatku z Zasadami GloBE.

Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy

Art. 2 ust. 1 pkt 26 definiuje z kolei, zgodnie z art. 3.28 Dyrektywy pojęcie **kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego**, przez który rozumie się podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, W świetle definicji podatek ten ma być obliczany w sposób zgodny z zasadami określonymi w Dyrektywie lub – w przypadku jurysdykcji innych niż państwa członkowskie – w Modelowych zasadach OECD. (jest jednak pobierany lokalnie w danej jurysdykcji jako rodzaj „tarczy” przed zastosowaniem przez inne jurysdykcje Zasady IIR).

Określenie „kwalifikowany” odnosi się do tego, że przepisy danej jurysdykcji mogą zostać – w odpowiednich ramach czasowych – uznane za kwalifikowane w ramach OECD, tj. za zgodne i spójne z Zasadami GloBE. Podobnie jak w przypadku kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego, wskazany podatek będzie miał status kwalifikowanego, jeżeli dana jurysdykcja zostanie wskazana we właściwym wykazie, ogłoszonym w drodze obwieszczenia przez Ministra Finansów w związku z odpowiednimi wytycznymi lub dokumentami OECD.

Gdy taki podatek uzyska status kwalifikowanego, pomniejszy on, zgodnie z przepisami **działu II** ustawy, globalny podatek wyrównawczy należny od polskich jednostek dominujących.

W tym zakresie należy podkreślić, że ustawa rozróżnia pojęcie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego. O ile Zasady Modelowe OECD i Wytyczne Administracyjne, które mają charakter kierunkowy, posługują się w tym zakresie jednym pojęciem odnoszącym się do wszystkich jurysdykcji (QDMTT)³⁸, to na gruncie przepisów ustawy konieczne było dokonanie rozróżnienia takiego podatku, pobieranego w Polsce (krajowy podatek wyrównawczy, o którym mowa w przepisach działu III ustawy) i podobnego podatku pobieranego w innych jurysdykcjach (kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy).

Minimalna stawka podatkowa

Art. 2 ust. 1 pkt 27 wskazuje, że na gruncie Systemu GloBE przez **minimalną stawkę podatkową** należy rozumieć stawkę podatku w wysokości 15%. Przepis ten stanowi implementację art. 3.15 Dyrektywy.

Mniejszościowa jednostka dominująca, mniejszościowa jednostka składowa, mniejszościowa jednostka zależna

Niniejsze zagadnienia zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej **rozdziału 2 działu II**.

³⁸ Dyrektywa posługuje się podobnym określeniem: *qualified domestic top-up tax*.

Modelowa konwencja OECD

Art. 2 ust. 1 pkt 31 wprowadza definicję Modelowej konwencji OECD, z uwagi na odwołania do tej konwencji zawarte w ustawie (por. definicja stałego zakładu)

Ze względów redakcyjnych w uzasadnieniu używa się niekiedy zamiennie zwrotu „Modelowa konwencja OECD” i „Konwencja”.

Modelowe zasady OECD

Art. 2 ust. 1 pkt 32, dla zwiększenia czytelności przepisów projektu, wprowadza definicję **Modelowych zasad OECD**.

Osoba

W **art. 2 ust. 1 pkt 34** projektu wprowadzono pojęcie „osoby”. Jest to zabieg, który służy uproszczeniu redakcji (skróceniu) przepisów ustawy, które odwołują się do osoby fizycznej, osoby prawnej lub porozumienia umownego, w tym jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej.

Słowniczek zawarty w art. 2 ust. 1 projektu nie odwołuje się do „osób powiązanych”. Jednakże, w ślad za wyjaśnieniami zawartymi w Komentarzu lub Wytocznych Administracyjnych, należy wyjaśnić, że przepisy ustawy, które odnoszą się do „osób powiązanych” należy interpretować przez pryzmat art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD. Przykładem jest definicja funduszu inwestycyjnego, która wymaga, aby co najmniej jeden inwestor nie był powiązany z innymi inwestorami. W tym zakresie nie można przyjąć, iż chodzi o podmioty powiązane w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz wskazuje bowiem na kryteria powiązań, które wynikają ze wspomnianego art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD i dotyczą m.in. wyższego progu posiadanych udziałów lub innych praw (ponad 50%).

W uproszczeniu, kryteria ze wskazanego art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD przewidują, że dwie osoby są ze sobą powiązane, jeżeli jedna kontroluje drugą lub obie są kontrolowane przez te same osoby, a także gdy jedna z nich posiada bezpośrednio lub pośrednio więcej niż 50% udziałów w drugiej (lub w przypadku spółki – ponad 50% ogólnej liczby głosów i wartości akcji spółki lub udziału w kapitale zakładowym w spółce) lub jeżeli inna osoba posiada bezpośrednio lub pośrednio więcej niż 50% udziałów w każdym z tych podmiotów (lub w przypadku spółki, więcej niż 50% łącznej liczby głosów i wartości akcji spółki lub udziału w kapitale zakładowym spółki).

Wskazane kryteria należy analizować z uwzględnieniem dorobku OECD w odniesieniu do art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD, przy czym na gruncie niniejszej ustawy kryteria te nie są ograniczone do stałego zakładu tak jak to ma miejsce we wskazanym artykule Modelowej konwencji OECD, lecz są stosowane w sposób uniwersalny (tj. przykładowo na potrzeby definicji funduszu inwestycyjnego).

Podgrupa mniejszościowa

Niniejsze zagadnienie zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej rozdziału 2 działu II.

Przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych (CFC)

Art. 2 ust. 1 pkt 36 wprowadza, w ślad za art. 3.17 Dyrektywy, definicję **przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych**. Pod pojęciem tym należy rozumieć przepisy

art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo podobne przepisy obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, inne niż kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec lub uczestnik o podobnym charakterze w zagranicznej jednostce kontrolowanej, która jest jednostką składową, podlega opodatkowaniu od swojego udziału w całości lub w części dochodu osiągniętego przez tę jednostkę, niezależnie od tego, czy dochód ten jest wypłacany temu udziałowcowi lub uczestnikowi.

Omawiane pojęcie dla celów ustawy jest istotne w kontekście alokacji podatków kwalifikowanych, wynikających z przepisów o zagranicznych jednostkach.

Co istotne, jurysdykcje, w których istnieje taki system (mimo jego podobieństw do konstrukcji Zasady IIR) nie są zobowiązane do zastąpienia istniejącego systemu opodatkowania CFC poprzez wprowadzenie Zasady IIR, a zatem nie stoi on na przeszkodzie, aby takie jurysdykcje (m.in. Rzeczpospolita Polska) stosowały zarówno Zasadę IIR, jak i przepisy o CFC. [Komentarz, 10.1;8]

Rok podatkowy

Art. 2 ust. 1 pkt 37 zawiera definicję **roku podatkowego**, określoną w art. 3.7 Dyrektywy. Pojęcie to oznacza rok ustalany dla celów rachunkowych, za który jednostka dominująca najwyższego szczebla danej grupy sporządza jej skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Zazwyczaj jest to okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych.

W przypadku, gdy takie sprawozdanie nie jest sporządzane oraz spełniony jest warunek odnoszący się do hipotetycznego sprawozdania finansowego, za rok podatkowy należy uznać rok kalendarzowy.

Wytyczne z grudnia 2023 r. dookreślają zakres zastosowania niniejszej ustawy w odniesieniu do sytuacji, gdy rok podatkowy, w szczególności przyjęty przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, nie obejmuje tego samego okresu, co przyjęty przez poszczególne jednostki składowe tej grupy rok dla celów rachunkowych. W takich sytuacjach grupy mogą stosować różne podejścia co do sposobu uwzględniania w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym informacji pochodzących z jednostkowych sprawozdań finansowych w zależności od standardu rachunkowości wykorzystywanego do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jednym z możliwych rozwiązań jest włączenie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wyniku finansowego jednostki składowej. Jeśli jednostka składowa przyjęła dla celów rachunkowych okres rozliczeniowy kończący się przed dniem kończącym rok podatkowy jednostki dominującej najwyższego szczebla, zaprezentowane wyżej podejście powoduje, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe będzie obejmować przychód lub koszty wynikające z transakcji mających miejsce przed rozpoczęciem roku podatkowego jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Grupy stosujące inny standard rachunkowy mogą być z kolei zobowiązane wyodrębnić dochód jednostki składowej na podstawie roku podatkowego jednostki dominującej najwyższego szczebla i połączyć kwoty z dwóch przyjętych dla celów rachunkowości lat jednostki składowej, które pokrywają się - co do okresu - z rokiem podatkowym jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Aby rozstrzygnąć mogące powstać na tle opisanego zagadnienia rozbieżności, stosownie do kierunku interpretacyjnego zaprezentowanego w pkt. 3.2 Wytycznych z grudnia 2023 r., należy odwołać się do definicji roku podatkowego. Zasadniczo jest to okres rachunkowy wykorzystywany przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Z tego względu w sytuacjach, gdy sprawozdanie finansowe jednostki składowej danej grupy przedsiębiorstw zostało sporządzone na inny dzień bilansowy niż dzień kończący rok podatkowy UPE, dla celów zastosowania niniejszej ustawy należy wziąć pod uwagę zasady eliminacji tych zidentyfikowanych różnic przyjęte przez grupę w ramach sporządzanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Zgodnie z powyższym, w przypadku tych grup, które po prostu agregują w swym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dane finansowe jednostki składowej stosującej odmienny dla celów rachunkowych okres rozliczeniowy, to kwoty te należy uwzględnić na potrzeby opodatkowania wyrównawczego.

Przykład – grupa przedsiębiorstw przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego uwzględnia bez dostosowywania dane finansowe wynikające ze sprawozdania finansowego jednostki składowej (tj. bez uwzględnienia różnic w okresie, który obejmują).

Jednostka dominująca najwyższego szczebla kończy swój rok podatkowy 31 grudnia. Jedna z konsolidowanych przez nią jednostek składowych prowadzi swoje księgi rachunkowe w oparciu o rachunkowy okres sprawozdawczy kończący się 30 listopada. Zgodnie z standardem rachunkowości wykorzystywanym do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego na potrzeby konsolidacji agreguje się dane wynikające ze sprawozdania finansowego jednostki zamykającej swoje księgi wcześniej niż na dzień kończący rok podatkowy, bez uwzględnienia różnic w okresie, którego dotyczą.

Dla roku podatkowego, którego dotyczy informacja o opodatkowaniu wyrównawczym, rozpoczynającego się 1 stycznia 2025 r. i końącego się 31 grudnia 2025 r. należy przyjąć dane ze sprawozdania finansowego jednostki składowej sporządzonego za okres 1 grudnia 2024 r. – 30 listopada 2025 r.

W odniesieniu natomiast do grup, które zgodnie z postanowieniami standardu rachunkowości wykorzystywanego do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego uwzględniają wynik finansowy jednostki składowej osiągnięty w okresie odpowiadającym rokowi podatkowego UPE, to rezultat tego dostosowania powinien być uwzględniany dla celów obliczeń wymaganych w ramach niniejszej ustawy.

Przykład - grupa przedsiębiorstw łączy kwoty przychodów i kosztów z dwóch lat obrotowych jednostki składowej przypadających na okres odpowiadający rokowi podatkowemu UPE.

Jednostka dominująca najwyższego szczebla kończy swój rok podatkowy 31 grudnia. Konsolidowana przez nią jednostka składowa prowadzi swoje księgi rachunkowe w oparciu o rachunkowy okres sprawozdawczy kończący się 30 listopada. Wykorzystywany w procesie konsolidacji standard rachunkowy wymaga, aby uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dane finansowe jednostek składowych dotyczyły tożsamego okresu, co rok przyjęty dla celów rachunkowych przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla. W związku z tym na potrzeby konsolidacji wyodrębnia się przychody i koszty ze wszystkich miesięcy roku obrotowego jednostki składowej, które pokrywają się ze stosowanym dla celów rachunkowych rokiem obrotowym UPE (rokiem podatkowym) tj. styczeń – listopad. Dodatkowo w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z znajdującym zastosowanie standardem rachunkowości należy uwzględnić przychody i koszty z pierwszego miesiąca kolejnego roku

obrotowej jednostki składowej, który odpowiada ostatniemu miesiącowi roku podatkowego UPE, tj. z grudnia.

W rozważanym przykładzie na potrzeby niniejszej ustawy dla roku podatkowego, którego dotyczy informacja o opodatkowaniu wyrównawczym, rozpoczynającego się 1 stycznia 2025 r. i kończącego się 31 grudnia 2025 r., należy przyjąć dane ze sprawozdań finansowych jednostki składowej obejmujących okres odpowiadający rokowi podatkowemu UPE – tj. 1 stycznia 2025 r. – 31 grudnia 2025 r.

Należy jednak zauważyć, że z sytuacją braku tożsamości roku podatkowego przyjętego na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz okresu rozliczeniowego możemy mieć również do czynienia w przypadku jednostek, które nie są konsolidowane, ponieważ są jednostkami joint venture bądź jednostkami zależnymi joint venture, a więc nie są jednostkami składowymi. Analogicznie możliwość zastosowania przyjętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym metody postępowania z rozbieżnościami między rokiem podatkowym UPE a rachunkowym okresem rozliczeniowym nie powstaje względem jednostek składowych wyłączonych z konsolidacji ze względu na niewielki rozmiar, nieistotność lub przeznaczenie do sprzedaży.

Opodatkowanie wyrównawcze funkcjonuje w odniesieniu do roku podatkowego będącego przede wszystkim ustalonym dla celów rachunkowych rokiem, za który sporządzane jest skonsolidowane finansowe danej grupy przedsiębiorstw. W przypadku, gdy sprawozdanie finansowe danej jednostki prowadzone jest za inny okres niż rok podatkowy UPE i jednostka ta nie podlega konsolidacji, na potrzeby wywiązania z obowiązków nakładanych na podstawie niniejszej ustawy należy przyjąć okres rachunkowy kończący się w trakcie roku podatkowego UPE.

Przykład

Grupa międzynarodowa A z UPE zlokalizowaną w jurysdykcji A posiada jednostkę składową B zlokalizowaną w jurysdykcji B. Rok podatkowy, którego dotyczy Informacja GloBE, tej grupy kończy się 31 grudnia. Jednostka składowa B nie jest uwzględniana przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy międzynarodowej A. Jednostkowe sprawozdanie finansowe jednostki składowej B jest przygotowywane w okresie rachunkowym kończącym się 30 listopada. Dla roku podatkowego, za który składana jest Informacja GloBE (1 stycznia 2025 – 31 grudnia 2025) należy uwzględnić informacje wynikające z jednostkowego sprawozdania finansowego jednostki składowej B obejmującego okres 31 grudnia 2024 – 30 listopada 2025.

Opracowana metodologia zapewni, że informacje niezbędne do ustalenia potencjalnego obowiązku podatkowego w ramach opodatkowania wyrównawczego będą dostępne w terminie składania Informacji GloBE dotyczącej konkretnego roku podatkowego.

Analogiczne do wyżej opisanych reguł należy przyjąć w odniesieniu do jednostek joint venture oraz grup joint venture, jeśli ich sprawozdania finansowe są prowadzone za okres nieodpowiadający rokowi podatkowemu UPE.

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Pojęcie **skonsolidowanego sprawozdania finansowego** (ang. *consolidated financial statements*), zdefiniowanego w **art. 2 ust. 1 pkt 38** jest jednym z kluczowych pojęć dla całego Systemu GloBE, stanowiącego punkt wyjścia do określenia jego zakresu podmiotowego i

przedmiotowego. Projekt recypuje w tym zakresie art. 3.6 Dyrektywy. Definicja ta obejmuje cztery rodzaje sprawozdań uznawane za skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla celów stosowania Systemu GloBE, tj. sprawozdanie finansowe:

- sporządzone przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, w którym aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne danej jednostki oraz jednostek, w których posiada ona udział konsolidujący, są przedstawiane jako aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednej jednostki,
- sporządzone przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości – w przypadku grup zdefiniowanych w **art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b** ustawy (chodzi o centralę posiadającą co najmniej jeden stały zakład ale niebędącą częścią większej grupy),
- jednostki dominującej najwyższego szczebla, które nie zostało sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, skorygowane w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej lub
- hipotetyczne sprawozdanie finansowe, tj. - w świetle **art. 2 ust. 1 pkt 10** – sprawozdanie, które zostałyby sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, gdyby ta jednostka była zobowiązana do sporządzenia takiego sprawozdania zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości albo innym zatwierdzonym standardem rachunkowości z uwzględnieniem korekty w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej.

Ostatni z ww. przypadków odnosi się do tzw. hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego (ang. *deemed consolidated financial statements*), opartego na tzw. teście hipotetycznej (domniemanej) konsolidacji (ang. *deemed consolidation test*). Test hipotetycznej konsolidacji znajduje zastosowanie, gdy zgodnie z przepisami krajowymi, jednostka dominująca najwyższego szczebla nie konsoliduje swoich jednostek zależnych ze względu na brak przepisów nakładających na nią obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF lub lokalnymi standardami rachunkowości. W takiej sytuacji bada się, czy - gdyby taka jednostka miała obowiązek sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z akceptowalnym/zatwierdzonym standardem rachunkowości – konsolidowałyby wyniki jednostek składowych na zasadzie konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej. W Wytycznych z lutego 2023 r. jako przykład takich jednostek wskazuje się międzynarodową spółkę posiadaną prywatnie lub przez członków rodziny (ang. *privately and family-owned multinational corporation*). Test hipotetycznego sprawozdania mogą też potencjalnie spełnić inne jednostki, np. trusty lub fundacje rodzinne, które nie mają formalnie obowiązku sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania, lecz gdyby miały taki obowiązek właściwa byłaby dla nich konsolidacja pełna lub proporcjonalna. Jednostki takie mogą się wpisywać w przykład 10.1-1 z pkt 1.2.4 Wytycznych z lutego 2023 r., o ile nie są traktowane w sposób szczególny z punktu widzenia właściwego standardu rachunkowości (np. nie są funduszem inwestycyjnym, który zgodnie z MSR/MSSF 10 nie dokonuje konsolidacji pełnej określonych jednostek, lecz wykazuje je zgodnie z metodą wartości godziwej / fair value method)³⁹.

³⁹ Por. pkt 1.2.4 Wytycznych Administracyjnych z lutego 2023 r., przykład 10.1-2 (poz. 3).

Test hipotetycznej konsolidacji nie zmienia zasad, które mają być stosowane zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości, a zatem nie zmienia wyników stosowania takiego standardu.

W szczególności, nie wymaga on od jednostki dominującej najwyższego szczebla konsolidacji aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych innej jednostki, jeśli konsolidacja pełna nie jest wymagana przez mający zastosowanie zatwierdzony standard rachunkowości.⁴⁰ Test ten pozwala ustalić, czy w przypadku obowiązkowego stosowania standardu powstanie skonsolidowana grupa. Wskazany test wymaga sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie zatwierzonego standardu rachunkowości, który jest albo akceptowalnym standardem rachunkowości albo innym standardem rachunkowości, podlegającym skorygowaniu w celu zapobieżenia wszelkim istotnym różnicom rachunkowym. Grupa może wybrać spośród zatwierdzonych standardów rachunkowości, obowiązujących w kraju lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. To skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest następnie wykorzystywane na przykład przy ustalaniu spełnienia progu przychodowego 750 mln euro lub przy badaniu, czy jednostka powinna być traktowana jako jednostka składowa grupy.

Definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego (a co za tym idzie, testu hipotetycznej konsolidacji) ma znaczenie dla funkcjonowania szeregu Zasad GloBE – dla przykładu dla określenia składu grupy objętej Zasadami GloBE. Definicja grupy, zawarta w **art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. a** projektu, obejmuje również jednostki, które nie są uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, nieistotność lub przeznaczenie do sprzedaży. Zasada ta ma zastosowanie również w odniesieniu do hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Tym samym, nawet jeśli w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym albo hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przygotowanym zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości jednostka nie zostałaby uwzględniona wyłącznie ze względu na niewielki rozmiar, nieistotność lub przeznaczenie do sprzedaży, jednostka ta stanowi część grupy.

Skonsolidowane sprawozdanie grupy

W **art. 2 ust. 1 pkt 39** wprowadza się dodatkowo pojęcie „**skonsolidowanego sprawozdania grupy**”. Jest to skrót stosowany dla uproszczenia redakcji przepisów ustawy i oznaczenia sprawozdania finansowego, o którym mowa w **pkt 38, sporządzonego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy** międzynarodowej lub grupy krajowej. Główna definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie odwołuje się bowiem spójnie do sprawozdania sporządzonego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

Stały zakład

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 40** stanowi implementację art. 3.13 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza definicję „**stałego zakładu**” (ang. *permanent establishment*).

⁴⁰ Na przykład, jeżeli zatwierdzony standard rachunkowości zezwala jednostce kwalifikującej się jako jednostka inwestycyjna, zgodnie z kryteriami określonymi w takim standardzie, na odzwierciedlenie niektórych swoich inwestycji (w tym większościowych udziałów w innych jednostkach) w sprawozdaniu finansowym w oparciu o wartość godziwą tych inwestycji – tak, jak np. w MSSF 10), test hipotetycznej konsolidacji nie będzie wymagał konsolidacji pełnej tych inwestycji. W związku z tym, jednostka taka na gruncie Systemu GloBE nie będzie zobowiązana do sporządzenia sprawozdania finansowego metodą konsolidacji pełnej.

Instytucja zakładu jest dobrze znana międzynarodowemu prawu podatkowemu i znajduje swoje umocowanie w Modelowej konwencji OECD (w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych jako zagraniczny zakład w art. 4a pkt 11). Należy jednakże podkreślić, że specyficzna definicja zawarta w niniejszym projekcie ma zastosowanie wyłącznie do celów stosowania Zasad GloBE i nie jest jej celem wpłynięcie na interpretację tego terminu w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, czy też na zawartą w prawie krajowym definicję zagranicznego zakładu (w tym dla celów CbCR). Odmienność tej definicji odzwierciedla nieco inna nazwa („stały zakład” zamiast „zakład” albo „zagraniczny zakład”).

Omawiana definicja została zbudowana w sposób pozwalający na wyróżnienie 4 przypadków, w których, na gruncie Systemu GloBE, można mówić o powstaniu stałego zakładu (tj. miejsca prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostkę w innej jurysdykcji lub miejsca uznawanego za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej⁴¹).

Chodzi mianowicie o następujące sytuacje:

- Po pierwsze, stały zakład na gruncie Systemu GloBE może być identyfikowany wówczas, gdy pomiędzy zainteresowanymi jurysdykcjami obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej jako „UPO”) i dane miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest traktowane jako zakład zgodnie z tą umową. W takim przypadku Zasady GloBE uznają istnienie stałego zakładu w rozumieniu GloBE, pod warunkiem że jurysdykcja, w której zlokalizowany jest ten stały zakład, opodatkowuje⁴² przypisany mu dochód w sposób podobny do⁴³ art. 7 Modelowej konwencji OECD.

Przy ustaleniu spełnienia tego punktu należy uwzględnić sposób rozumienia zakładu na gruncie konkretnej UPO przez jej umawiające się strony (w tym np. w wyniku zastosowania procedury wzajemnego porozumiewania się), jak również sposób interpretacji tego pojęcia przez administrację i sądy danej jurysdykcji.

Wyrażenie »obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania« odnosi się do przypadku, w którym określona UPO weszła w życie i obowiązuje, czyli może być faktycznie stosowana jako element systemu prawa danej jurysdykcji (nie chodzi więc o samo jej zawarcie, czy też rok jej ratyfikacji przez daną jurysdykcję). W tym zakresie należy zatem odwołać się do zawartych w takiej umowie przepisów dotyczących momentu jej wejścia w życie i rozpoczęcia obowiązywania.

- Drugim przypadkiem istnienia stałego zakładu w rozumieniu Zasad GloBE jest sytuacja, w której dana jurysdykcja – mimo nieobowiązywania między właściwymi

⁴¹ Wyrażenie to (ang. *deemed place of business*) ma na celu uwzględnienie sytuacji, w których nierezydent nie posiada miejsca prowadzenia działalności w drugiej jurysdykcji, ale jego działalność jest uznawana za stały zakład zgodnie z warunkami UPO i obejmuje w szczególności sytuację działania poprzez agenta zależnego (tzw. agency PE).

⁴² W tym zakresie Komentarz wskazuje przykład jednostki, będącej rezydentem w jurysdykcji R, zajmującej się eksploatacją statków powietrznych w ruchu międzynarodowym i posiadającej biuro w jurysdykcji S, poprzez które prowadzi część swojej działalności. Zakładając, że umowa pomiędzy jurysdykcjami R i S jest zgodna z Modelową konwencją OECD, w świetle jej art. 5 jednostka ta posiada zakład w kraju S. Jednakże na mocy art. 7 ust. 4 i art. 8 takiej umowy jurysdykcja S nie może opodatkować zysków tego zakładu. W takim przypadku nie powstanie stały zakład do celów Zasad GloBE zgodnie z komentowanym punktem niezależnie od tego, czy spełnia on definicję zakładu zawartą w danej UPO.

⁴³ Chodzi o stosowanie zasad takich, jak wynikające z art. 7 Modelowej konwencji OECD, a nie brzmienie zgodne z tym przepisem „słowo w słowo”. Dlatego, pomimo że Dyrektywa odwołuje się do najnowszego brzmienia Modelowej konwencji OECD („po zmianach”), zakresem tego przepisu będą objęte również regulacje odwołujące się do wcześniejszych wersji art. 7 Modelowej konwencji OECD.

jurysdykcjami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – opodatkuje dochód, który można przypisać danemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej lub podobnej instytucji (np. amerykańska koncepcja *trade of business*) tak jak (w sposób analogiczny do) dochód własnych rezydentów.

Odniesienie się w omawianym przypadku do „opodatkowania dochodu” oznacza, że nie obejmuje on opodatkowania opartego na podstawie brutto (bez kosztów uzyskania przychodów, czyli sytuacji, w których podstawą opodatkowania jest uzyskiwany przychód).

- Trzecim przypadkiem jest sytuacja, gdy jurysdykcja, w której prowadzona jest działalność, w ogóle nie posiada systemu opodatkowania dochodów osób prawnych (CIT). W tym przypadku Zasady GloBE identyfikują stały zakład, jeżeli w takiej jurysdykcji istnieje miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które byłoby traktowane jako zakład zgodnie z Modelową konwencją OECD pod warunkiem, że taka jurysdykcja miałaby prawo do opodatkowania dochodu, który można mu przypisać zgodnie z art. 7 tej konwencji.
- Ostatni przypadek identyfikacji stałego zakładu dla celów Systemu GloBE dotyczy sytuacji nieobjętych postanowieniami żadnego ze wcześniejszych punktów. Taki stały zakład jest identyfikowany, jeżeli dana jurysdykcja, w której zlokalizowana jest jednostka składowa (w tym przypadku – centrala), zwalnia z podatku dochód związany z działalnością lub transakcjami prowadzonymi przez taką jednostkę za granicą.

Odniesienie się w tym przypadku do „zwolnienia dotyczącego dochodu związanego z działalnością zagraniczną” ma na celu zapewnienie, aby przepis miał zastosowanie jedynie w przypadku, gdy zwolnienie takie wynika z tego, że określone operacje jednostki składowej są traktowane jako prowadzone poza daną jurysdykcją. Tym samym nie obejmuje on sytuacji, gdy udziałowiec zagranicznej spółki zależnej korzysta ze zwolnienia w zakresie dywidend otrzymanych od takiej spółki zależnej, gdyż takie zwolnienie nie ma związku z działalnością zagraniczną samego udziałowca.

Ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 41** ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna rozumiana jest jednostką, która byłaby jednostką inwestycyjną lub jednostką inwestującą w nieruchomości, gdyby nie dwie specyficzne okoliczności właściwe dla sektora ubezpieczeń, tj. gdyby:

- 1) nie została utworzona w związku ze zobowiązaniami z tytułu umowy ubezpieczenia lub umowy okresowego świadczenia o podobnym charakterze, oraz
- 2) wszystkie udziały własnościowe w tej jednostce nie należałyby do jednostki podlegającej w jurysdykcji jej lokalizacji przepisom regulującym działalność zakładów ubezpieczeń.

Na gruncie Zasad GloBE traktowanie jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych jest często podobne.

Udział konsolidujący, udział własnościowy

Przepisy **art. 2 ust. 1 pkt 42 i 43** definiują pojęcia **udziału konsolidującego** oraz **udziału własnościowego**, zgodnie, odpowiednio z art. 3.21 i 3.23 Dyrektywy.

Omawiane pojęcia mają istotne znaczenie dla określenia przynależności poszczególnych jednostek do grupy międzynarodowej lub grupy krajowej oraz przypadającego na jednostkę dominującą udziału w podatku wyrównawczym nisko opodatkowanej jednostki składowej.

Pojęcie **udziału konsolidującego** oznacza udział własnościowy w jednostce, którego posiadacz jest zobowiązany, lub byłby zobowiązany, do konsolidacji aktywów, zobowiązań, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki na zasadzie „pozycja po pozycji” (tj. do konsolidacji pełnej), zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości. Dla celów Systemu GloBE uznaje się, że centrala posiada udziały konsolidujące w swoich stałych zakładach.

Definicja ta obejmuje również tzw. hipotetyczny udział konsolidujący, tj. sytuację, w której dana jednostka byłaby zobowiązana do stosowania konsolidacji pełnej w przypadku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

W tym przypadku za skonsolidowane sprawozdanie finansowe uważa się sprawozdanie, które zostałyby sporządzone przez jednostkę przy zastosowaniu zatwierzonego standardu rachunkowości, który jest akceptowalnym standardem rachunkowości albo innym standardem rachunkowości (korygowanym w celu zapobieżenia istotnym różnicom rachunkowym). Jak już wcześniej wskazano, test hipotetycznej konsolidacji nie modyfikuje standardów rachunkowości ani nie zmienia wyników przewidzianych przez odpowiedni standard. Podobnie, posiadacz udziału własnościowego nie jest traktowany jako posiadacz udziału konsolidującego w jednostce, w sytuacji, w której konsolidacja pełna nie byłaby wymagana przez odpowiedni standard rachunkowości.

Definicja udziału konsolidującego jest szczególnie istotna dla definicji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Definicja ta obejmuje jednostkę, która posiada bezpośrednio lub pośrednio udział konsolidujący w innej jednostce, i w której żadna inna jednostka nie posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziału konsolidującego. Zatem test hipotetycznej konsolidacji oznacza, że jednostką dominującą najwyższego szczebla jest również jednostka, która, w przypadku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, byłaby zobowiązana do konsolidacji pełnej jednostki, w której posiada udział własnościowy.

Pojęcie **udziału własnościowego** oznacza wszelkie udziały w kapitale, z którymi wiąże się prawo do zysków, kapitału lub rezerw danej jednostki. Odnosi się ono również do praw, jakie centrala posiada w odniesieniu do zysków, kapitału lub rezerw swojego stałego zakładu, jak również do praw jakie wspólnik/uczestnik posiada w spółce osobowej, w tym transparentnej podatkowo, czy też truście albo innym podobnym podmiocie.

Pojęcie to obejmuje także udziały, z którymi wiąże się prawo tylko do jednej z kategorii wskazanych powyżej: zysk, kapitał, rezerwa / kapitał rezerwowy.

W praktyce udziały mogą wiązać się z prawami do zysków i kapitału lub rezerw w różnej procentowej wysokości. Na przykład udział własnościowy może wiązać się z prawem do 20% zysków jednostki, ale tylko do 10% jej kapitału.

W niektórych przypadkach projekt wskazuje na konkretną kategorię udziałów w kapitale, którą należy brać pod uwagę dla możliwości stosowania określonej instytucji. Tak jest m.in. w przypadku POPE, o których statusie decyduje posiadanie (przez podmioty spoza grupy) wyłącznie praw do udziału w zysku (powyżej 20%). Co do zasady jednak, jeśli projekt nie stanowi inaczej, przy ustalaniu wysokości posiadanych udziałów kapitałowych należy w

równym stopniu uwzględnić każdą z ww. kategorii praw. Mają one przy tym jednakową wagę, co wpływa na sposobu ich obliczania.

Przykład

Jednostka A emituje udziały własnościowe dwóch rodzajów, z których pierwszy daje wyłącznie prawo do jej zysku, a drugi wyłącznie prawo do jej kapitału w przypadku likwidacji. Prawa te w obrębie danej kategorii są równe. Jednostka ta znajduje się w posiadaniu 3 innych podmiotów, B, C i D. Jednostka B posiada 50% praw do zysku i 80% praw do kapitału, z kolei Jednostka C posiada wyłącznie 50% praw do zysku, a Jednostka D wyłącznie pozostałe 20% praw do kapitału. Udział Własnościowy poszczególnych Jednostek B, C i D w Jednostce A wynosi średnią ich praw do zysku oraz praw do kapitału. Tym samym Udział Własnościowy wskazanych Jednostek w Jednostce A wynosi, w przypadku: Jednostki B – 65% $[(1/2 \times 50\%) + (1/2 \times 80\%)]$, Jednostki C – 25% $[(1/2 \times 50\%) + (1/2 \times 0)]$, a Jednostki D – 10% $[(1/2 \times 0) + (1/2 \times 20\%)]$.

Jednak w przypadku alokowania dochodu (straty) jednostki transparentnej podatkowo należy ten dochód (stratę) przypisywać właścicielom takiej jednostki, zgodnie z ich udziałami własnościowymi wynikającymi wyłącznie z praw do jej zysków. Wynika to z faktu, że alokacja taka dotyczy księgowego dochodu netto, co sprawia, że prawa do zysku są jego naturalną miarą. [Komentarz, 10.1;84]

Użyty, w definicji udziału własnościowego, termin „udział w kapitale” (*ang. equity interest*) został zastosowany w celu jego odróżnienia od innych praw do zysków, kapitału lub rezerw danej jednostki, takich jak umowy o podziale zysków z pracownikami, które nie wiążą się z żadnymi prawami kapitałowymi, lub jak prawa wierzycieli do dokonania sprzedaży niektórych aktywów jednostki w celu wywiązania się z jej niezaspokojonych zobowiązań. Udział w kapitale to udział, który ujmuje się jako kapitał własny zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości, stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

W związku z powyższym, przykładowo certyfikaty inwestycyjne w FIZ, które przedstawiają prawa do zysków/kapitału oraz są ujęte w sprawozdaniu finansowym jako kapitał własny/kapitał funduszu, spełniają definicję udziałów własnościowych z projektowanej ustawy.

Ponadto, w Komentarzu wskazuje się przykład akcji, które zostały pożyczone innej osobie w związku z krótką sprzedażą lub akcji sprzedanych z obowiązkiem odkupu. Status takich akcji jako udziałów własnościowych ustala się na podstawie ich ujęcia księgowego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Instrument finansowy wyemitowany przez jednostkę składową grupy, będący w posiadaniu innej jednostki składowej tej samej grupy, musi być klasyfikowany w sposób spójny (jednakowy) jako dług lub kapitał własny zarówno dla emitenta, jak i posiadacza takiego instrumentu. W przypadku, gdy dwie jednostki składowe danej grupy zaklasyfikowały taki instrument finansowy w odmienny sposób zgodnie z odpowiednimi standardami rachunkowości, klasyfikacja przyjęta przez emitenta powinna być na gruncie Zasad GloBE stosowana również przez jego posiadacza. Ujednolicenie klasyfikacji instrumentu finansowego gwarantuje, że żadna kwota w odniesieniu do takiego instrumentu nie będzie klasyfikowana jako wyłączona dywidenda w zakresie, w jakim inny podmiot tej samej grupy, który

wyemitował dany instrument, traktuje wynikającą z niego płatność jako koszt przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Ponadto, zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 43, udziały własnościowe w jednostce składowej przypisane do stałego zakładu uznaje się za udziały posiadane przez centralę. Jest to doprecyzowanie służące prawidłowemu stosowaniu Zasad GloBE i prawidłowemu wyznaczeniu podatnika dla celów globalnego podatku wyrównawczego. Zgodnie bowiem z Komentarzem do Modelowych zasad:

W celu uniknięcia trudnych ustaleń faktycznych i sporów dotyczących tego, czy udziały własnościowe w nisko opodatkowanej jednostce składowej należą do stałego zakładu czy do centrali, stałe zakłady nie są traktowane jako jednostki dominujące zgodnie z Zasadami GloBE. W tym kontekście, udziały własnościowe w nisko opodatkowanej jednostce składowej, które są posiadane przez stały zakład, są traktowane jako udziały centrali [Komentarz; 4.1.2; 14].

Wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych

Przepis **art. 2 ust. 1 pkt 46** implementuje art. 3.29 Dyrektywy. Przez **wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych** (ang. *net book value of tangible assets*) rozumie się „połowę sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych określonych w sprawozdaniu finansowym odpowiednio na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty ich wartości (...)”.

Przykład

Grupa posiada tylko jednostkę składową w jurysdykcji A, która posiada pojedynczy składnik rzeczowych aktywów trwałych, którego wartość księgową netto na początek roku wynosiła 100. Jednostka składowa sprzedała ten składnik aktywów w trakcie roku, co oznacza że wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki na koniec roku obrotowego wyniosła zero. Tym samym obliczona wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych dla tej jurysdykcji wynosi 50 $[(100+0)/2]$.

Omawiane pojęcie jest używane jest na przede wszystkim na potrzeby stosowania Zasady UTPR, jak również zwolnienia grup międzynarodowych z opodatkowania w początkowej fazie działalności opisanych w dalszych częściach uzasadnienia.

Elementem składowym omawianej definicji jest pojęcie **rzeczowych aktywów trwałych**. Na gruncie Zasady UTPR oznacza ono rzeczowe aktywa trwałe wszystkich jednostek składowych, zlokalizowanych w danej jurysdykcji. Aktywa takie zasadniczo nie obejmują środków pieniężnych ich ekwiwalentów, wartości niematerialnych i prawnych ani aktywów finansowych; niemniej jeżeli dany standard rachunkowości uwzględnia takie składniki w rzeczowych aktywach trwałych, w definicji wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych precyzuje się, że wartość ta nie uwzględnia takich składników **art. 2 ust. 1 pkt 46** projektu w ślad za art. 14.6 Dyrektywy). Pojęcie rzeczowych aktywów trwałych na gruncie Systemu GloBE obejmują również aktywa, które nie podlegają amortyzacji.

Przedstawiony wyżej przykład jest uproszczony (dotyczy jednej jednostki), natomiast należy podkreślić, że wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych oblicza się - na gruncie Zasady UTPR - na poziomie danej jurysdykcji. Wartość ta jest sumą wartości księgowej netto

wszystkich rzeczowych aktywów trwałych posiadanych przez jednostki składowe grupy zlokalizowane w danej jurysdykcji w roku podatkowym⁴⁴).

Właściciel

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 47** przez pojęcie właściciela rozumie się osobę (rozumianą jako osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej), która posiada bezpośrednio lub pośrednio udział własnościowy w jednostce składowej. Właściciel to zatem pojęcie uniwersalne, które może obejmować osoby spoza grupy (np. osoby fizyczne lub tzw. udziałowców mniejszościowych nienależących do grupy), jak również może obejmować jednostki składowe, które są właścicielami innych jednostek składowych („jednostki będące właścicielem”). Pojęcie to jest zatem ogólne i szersze niż specyficzne dla Systemu GloBE pojęcie „jednostki będącej właścicielem” (ang. „*constituent entity-owner*”).

Zatwierdzony standard rachunkowości

Jak zaznaczono wcześniej, Zasady GloBE opierają się w dużej mierze na zasadach rachunkowości, mających zastosowanie na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W związku z tym definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego ma kluczowe znaczenie dla określenia zakresu i funkcjonowania Zasad GloBE. sprawozdanie to może być sporządzone według zatwierzonego standardu rachunkowości, zdefiniowanego w **art. 2 ust. 1 pkt 48**, w tym akceptowalnego standardu rachunkowości albo innego zatwierzonego standardu rachunkowości. W przypadkach, w których UPE nie sporządza skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, Zasady GloBE odwołują się do zasad właściwych dla innego zatwierzonego standardu rachunkowości (które wymagają określonych korekt).

Przez zatwierdzony standard rachunkowości, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 48** (implementującym art. 3.26 Dyrektywy) rozumie się właściwe przepisy w zakresie rachunkowości, standardy rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości (ang. „*set of generally acceptable accounting principles*”), zatwierdzone przez organ dysponujący upoważnieniem prawnym do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej, obowiązujących w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki. Zatwierdzony standard rachunkowości może znajdować się na liście akceptowalnych standardów rachunkowości albo może stanowić inny, lokalny standard rachunkowości (inny zatwierdzony standard rachunkowości). W przypadku, gdy lokalny standard rachunkowości nie jest ujęty na liście akceptowalnych standardów rachunkowości, Zasady GloBE wymagają porównania pozycji księgowych, ujętych zgodnie z lokalnym standardem rachunkowości, z MSR/MSSF celem oceny, czy występują istotne różnice rachunkowe między tymi standardami. W takim przypadku sposób ujęcia pozycji lub transakcji, zgodnie z lokalnymi standardami rachunkowości, musi zostać skorygowany w celu wyeliminowania ewentualnej istotnej różnicy rachunkowej (zagadnienie to zostało omówione w części uzasadnienia dotyczącej kwalifikowanego dochodu (straty)). Zakłada się, że lokalny

⁴⁴ W sumie uwzględnia się również rzeczowe aktywa trwale przypisane do stałych zakładów, zlokalizowanych w tej jurysdykcji, pod warunkiem że są one ujęte w jego odrębnym sprawozdaniu finansowym (w tym hipotetycznym). Wówczas takie aktywa trwale nie są przypisywane do jurysdykcji centrali. [Komentarz, 10.1;66]

standard rachunkowości, który jest zgodny z MSR/MSSF we wszystkich istotnych aspektach, nie spowoduje wystąpienia istotnej różnicy rachunkowej.

Pozostałe definicje i skróty

Art. 2 poza wskazanymi wyżej definicjami zawiera również definicje pełniące rolę skrótów najczęściej w odniesieniu do obowiązującej w polskim porządku prawnym ustawy lub aktu prawnego. Taką funkcję pełnią definicje zawarte w **art. 2 ust. 1 pkt 33** (Ordynacja podatkowa), **pkt 44** (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej także jako „ustawa CIT”) oraz **pkt 45** (ustawa o rachunkowości).

Wielkość udziałów posiadanych pośrednio

Przepis **art. 2 ust. 2** wskazuje sposób liczenia udziałów, w tym udziałów własnościowych, posiadanych w sposób pośredni. Prawidłowe ustalanie wysokości udziałów posiadanych pośrednio jest kluczowe dla właściwego stosowania Zasad GloBE, w tym w szczególności pod kątem alokowania podatku wyrównawczego zgodnie z Zasadą IIR. Jednocześnie Dyrektywa i Zasady GloBE podchodzą do tego wyliczenia w odmienny sposób niż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (zob. art. 11a ust. 3 tej ustawy).

Posiadanie pośrednio udziału oznacza sytuację, w której jedna jednostka posiada w drugiej jednostce udział za pośrednictwem innej jednostki lub większej liczby jednostek. Innymi słowy, jest to posiadanie uprawnień właścicielskich w danej jednostce „nie wprost”, tj. nie w sposób bezpośredni. Jednakże chodzi o pewien skrót myślowy, gdyż z prawnego punktu widzenia udział „posiadany pośrednio” jest udziałem faktycznie posiadany przez (bezpośredniego) właściciela danej jednostki.

Zgodnie z **art. 2 ust. 2** wielkość udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze posiadanych pośrednio w danej jednostce oblicza się jako iloczyn wielkości takich udziałów lub praw łączących bezpośrednio jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw.

Przykład

Jednostka A posiada udział własnościowy w jednostce B w wysokości 60%. Z kolei jednostka B posiada udział w wysokości 90% w jednostce C. Tym samym dla celów Zasad GloBE jednostka A posiada w jednostce C udział pośredni w wysokości 54% [60%x90%].

W wielu przypadkach działanie to uwzględniać będzie więcej niż trzy jednostki (A. jednostka dominująca lub właściciel – B. jednostka posiadana bezpośrednio – C. jednostka posiadana pośrednio przez jednostkę dominującą/właściciela). W przypadku większej liczby jednostek, iloczyn może uwzględniać mnożenie trzech lub więcej wartości procentowych (np. 60% x 90% x 50%).

Ponadto, w szczególnych przypadkach udział pośredni w danej jednostce może być posiadany za pośrednictwem odrębnych „gałęzi” w strukturze. Zdanie drugie **ust. 2** opisuje takie przypadki jako sytuację, w której jednostkę uwzględnianą przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów (lub praw) łączą udziały (lub prawa) bezpośrednio z co najmniej dwoma innymi jednostkami posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio przez jedną jednostkę dominującą/jednego właściciela. Jeżeli wystąpi taka sytuacja w strukturze holdingowej, iloczyny wielkości udziałów (lub praw) posiadanych przez takiego właściciela pośrednio w tej

jednostce ustala się odrębnie dla każdego takiego bezpośredniego udziału (lub prawa), a następnie sumuje się.

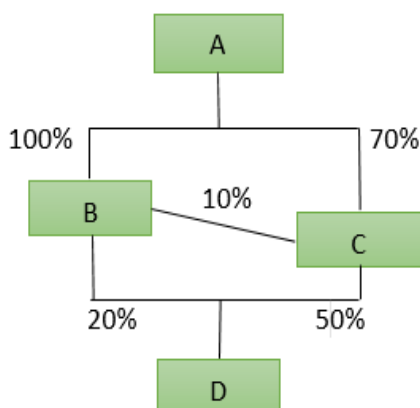
Przykład

Jednostka dominująca A jest jedynym właścicielem jednostki B oraz większościowym (70% udziałów) jednostki C. 10% udziałów jednostki C posiada jednostka B, a pozostałe 20% podmioty spoza Grupy. Jednostki B i C są z kolei bezpośrednim właścicielem jednostki D, w której posiadają odpowiednio 20% i 50% udziałów. Pozostałe 30% udziałów w jednostce D należy do osoby spoza grupy. Strukturę tej grupy ilustruje diagram po prawej stronie.

Jednostkę B łączą udziały bezpośrednio z co najmniej dwoma innymi jednostkami posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio przez jedną jednostkę dominującą (tj. z C i D). Podobnie, jednostkę C łączą takie udziały z jednostką B i D.

Stąd, wielkość udziałów posiadanych pośrednio przez jednostkę dominującą A w jednostce D ustala się jako odrębne iloczyny dla „gałęzi” A-B-D, „gałęzi” A-B-C-D i „gałęzi” A-C-D. Następnie iloczyny te odpowiednio sumuje się: $[(100\% * 20\%) + (100\% * 10\% * 50\%) + (70\% * 50\%)] = 20\% + 5\% + 35\% = 60\%$.

Schemat grupy



Wskazane zasady ustalania wysokości posiadanych pośrednio udziałów (praw) własnościowych stosuje się również przy obliczeniu wartości nominalnej udziałów, o której mowa w przepisach o jednostkach wyłączonych, jednostkach inwestycyjnych i jednostkach joint venture lub ustalaniu wartości praw o podobnym charakterze.

Ogólne zasady przeliczania walut

W art. 2 ust. 3 i 4 określono ogólne zasady przeliczania kwot wyrażonych w walutach obcych na potrzeby niniejszej ustawy.

Dyrektywa nie określa zasad przeliczania takich kwot. Zasady takie wynikają z dorobku OECD (w szczególności z Wytycznych z lipca 2023 r.) i zostały recypowane w treści wskazanego **ust. 3 i 4**.

Waluta obliczania podatku

Art. 2 ust. 3 wprowadza istotną generalną zasadę – w ślad za Wytycznymi Administracyjnymi - iż podatki wynikające z ustawy oblicza się w walucie prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy.

Zasada ta dotyczy przede wszystkim globalnego podatku wyrównawczego. Z uwagi na to, że podatnikami tego podatku będą jednostki dominujące zlokalizowane w Polsce, najczęściej walutą prezentacji będzie złoty. W wybranych przypadkach, gdy grupa stosująca MSR/MSSF dokona wyboru innej waluty prezentacji, będzie zobowiązana obliczyć globalny podatek wyrównawczy w tej walucie.

Powyższa zasada dotyczy także podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. W tym zakresie będzie chodziło przede wszystkim o polskie jednostki składowe grup międzynarodowych, w których jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana jest w innej jurysdykcji. Stąd, w takich przypadkach zakłada się obliczenie podatku w walucie prezentacji innej niż złoty.

Sytuacja jest bardziej skomplikowana na gruncie krajowego podatku wyrównawczego. O ile przedstawiona wyżej zasada stosuje się również dla tego podatku, to z uwagi na dalsze przepisy szczególne i dopuszczenie tzw. lokalnego standardu rachunkowości, zasadniczo krajowy podatek wyrównawczy oblicza się w złotych (co omówiono w odniesieniu do **działu III**). Natomiast, w przypadku wyjątku od zasady lokalnego standardu albo dokonania wyboru na okres 5-lat co do stosowania standardu rachunkowości ze skonsolidowanego sprawozdania grupy (por. przepisy przejściowe), będzie obowiązywała zasada ogólna. Tym samym, w przypadku dokonania takiego wyboru, krajowy podatek wyrównawczy będzie obliczany w walucie prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy.

Art. 2 ust. 3 odnosi się ponadto do innego aspektu – w sytuacji, gdy poszczególne kwoty uwzględniane na potrzeby obliczenia wskazanych podatków, wyrażone są w walucie innej niż waluta prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy, kwoty przelicza się na taką walutę zgodnie z metodą właściwą dla akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzeniu tego skonsolidowanego sprawozdania (w ramach ogólnych ram wynikających z danego standardu) oraz niezależnie od przeliczeń dokonywanych dla celów konsolidacji. Zatem, jeżeli poszczególne transakcje lub pozycje wykorzystywane do obliczenia podatku są określone w księgach rachunkowych w innej walucie niż waluta prezentacji, należy przeliczyć je na walutę prezentacji zgodnie z metodą dopuszczalną i stosowaną na podstawie danego standardu rachunkowości.

Progi pieniężne wyrażone w euro

Art. 2 ust. 4 z kolei dotyczy progów pieniężnych. Na gruncie ustawy funkcjonuje wiele progów pieniężnych, które w ślad za Dyrektywą i Modelowymi zasadami OECD, wyrażone są w euro.

Bardzo istotny jest w tym zakresie minimalny przychód grupowy (próg skonsolidowanych przychodów w wysokości co najmniej 750 milionów euro), który decyduje o objęciu danej grupy Zasadami GloBE i konsekwentnie przepisami ustawy.

Jak wspomniano wcześniej, skonsolidowane sprawozdanie finansowe może być sporządzone w każdej walucie, niekoniecznie w euro, w której określony jest minimalny przychód grupowy wynikający z **art. 4 ust. 2**. Można założyć, iż wielu przypadkach będzie to waluta obowiązująca w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. W przypadku zatem, gdy walutą prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy jest waluta inna

niż euro (*waluta prezentacji*), w celu ustalenia, czy taka grupa osiągnęła minimalny przychód grupowy, kwotę rocznego skonsolidowanego przychodu tej grupy wykazanego w takim sprawozdaniu **przelicza się na euro według średniego miesięcznego kursu za grudzień roku kalendarzowego bezpośrednio poprzedzającego bieżący (badany) rok podatkowy, ogłaszanego przez Europejski Bank Centralny, a w przypadku gdy Europejski Bank Centralny nie ogłasza średniego miesięcznego kursu takiej waluty – przez Narodowy Bank Polski.**⁴⁵

Reguła ta ma zastosowanie do wszystkich lat okresu, o którym mowa w **art. 4 ust. 1 lub ust. 4** (tj. okresu 4-letniego lub krótszego, jeżeli grupa istnieje krócej), w tym sensie, że do każdego z lat tego okresu miarodajny będzie średni kurs danej waluty względem euro z grudnia **roku bezpośrednio poprzedzającego dany rok podatkowy tego okresu.**⁴⁶

Przykład

Grupa międzynarodowa, której rok podatkowy jest równy rokowi kalendarzowemu, na początku 2025 r. dokonuje analizy wysokości skonsolidowanych przychodów osiągniętych w ostatnich 4 latach, tj. w latach 2021 – 2024, przy czym grupa ta sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe w dolarach amerykańskich (USD). Dla potrzeb dokonania tej analizy grupa musi dokonać przeliczenia wartości skonsolidowanych przychodów za każde z tych 4 przeszłych lat podatkowych w oparciu o średni kurs wymiany USD/EUR stosowany przez EBC z grudnia poprzedniego roku, tj. w odniesieniu do roku 2021 – w oparciu o średni kurs wymiany tych walut z grudnia 2020 r., za rok 2022 r. – w oparciu o średni kurs wymiany z grudnia 2021 r., za rok 2023 – w oparciu o średni kurs z grudnia 2022 r., a w odniesieniu do roku 2024 r. – w oparciu o średni kurs z grudnia 2023 r.

Zastosowanie ww. reguły eliminuje konieczność ponownego przeliczania na euro wartości przychodu za poszczególne lata omawianego 4-letniego okresu na potrzeby badania spełnienia warunku minimalnego przychodu grupowego w kolejnych latach.

Omawiane przeliczenie kursów walut zawsze odnosić należy do średniego kursu z grudnia – a nie innego miesiąca roku kalendarzowego – niezależnie od tego, czy rok podatkowy grupy jest zbieżny z rokiem kalendarzowym, czy też obejmuje on inny okres kolejno następujących po sobie 12 miesięcy.

Zasady wskazane w **ust. 4** i opisane powyżej stosuje się również do pozostałych progów pieniężnych określonych w ustawie w euro. Są to w szczególności progi pieniężne przyjęte w następujących obszarach:

- dodatkowe kryteria uznawania organizacji nienastawionej na zysk za jednostkę wyłączoną, dot. progu 750 mln euro,
- brak zapłaty podatku kwalifikowanego w kwocie przekraczającej 1 mln EUR w okresie 3 lat,
- próg odstępstw rachunkowych decydujących o powstaniu istotnej różnicy rachunkowej (- 75 mln EUR),
- korekty błędów rachunkowych powodujących zmniejszenie podatku w wysokości przekraczającej 1 mln EUR,
- warunki, kiedy można zastosować inny standard niż UPE,

⁴⁵ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 1, par. 20.1.

⁴⁶ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 1, 20.2–3.

- wyłączenie grzywien i kar w wysokości co najmniej 50 tys. EUR,
- nieistotne obniżenia podatków to ich zmniejszenie o mniej niż 1 mln EUR,
- progi średniego przychodu i dochodu stosowane dla celów tzw. zwolnienia *de minimis*,
- uproszczona kalkulacja dla nisko materialnych jednostek,
- 5-letnia bezpieczna przystań w początkowym okresie działalności grupy,
- tymczasowa bezpieczna przystań CBCR.

Odwołanie do pojęć przyjętych na potrzeby rachunkowości i niektórych wyrażeń stosowanych w ustawie

Art. 2 ust. 5 przenosi na grunt normatywny omawianą już wcześniej dyrektywę interpretacyjną, zgodnie z którą w przypadku pojęć niezdefiniowanych w ustawie przepisy ustawy stosuje się z uwzględnieniem znaczenia tych pojęć określonego na potrzeby rachunkowości, tj. w akceptowalnym standardzie rachunkowości lub zatwierdzonym standardzie rachunkowości stosowanym na potrzeby obliczenia poszczególnych podatków wyrównawczych. Na gruncie globalnego podatku wyrównawczego będzie to co do zasady standard stosowany na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Natomiast na gruncie krajowego podatku wyrównawczego może to być standard wynikający z jednostkowego sprawozdania finansowego (jeżeli stosowany jest tzw. lokalny standard rachunkowości, obejmujący ustawę o rachunkowości lub MSR/MSSF) albo standard rachunkowości stosowany na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy (w przypadkach szczególnych). W zależności od zastosowanego standardu, niezdefiniowane pojęcia rachunkowe wyjaśnia się na gruncie tego standardu (np. na gruncie UoR lub MSR/MSSF).

Z kolei, przepis **2 ust. 6** precyzuje znaczenie pojęć „niemal wyłącznie” oraz „prawie cały dochód”, używanych między innymi na potrzeby określania jednostek wyłączonych. Przez pierwsze wyrażenie rozumie się osiągnięcie przychodów w wysokości nie mniejszej niż 90% ogółu przychodów jednostki za rok podatkowy. Natomiast drugi zwrot należy odczytywać jako dochód w wysokości nie mniejszej niż 90% całkowitego dochodu jednostki. Niniejszy przepis zastrzega jednak, że przypisane znaczenie nie będzie miało zastosowania, jeżeli podatnik wykaże, że brak spełnienia przez jednostkę warunków, o których mowa w **art. 2 ust. 6 pkt 1 lub 2**, wynika ze szczególnych zdarzeń gospodarczych, w tym z osiągnięcia przez jednostkę za dany rok podatkowy przychodów lub dochodów o szczególnym charakterze.

Omawiane rozwiązanie nie ma swojego bezpośredniego odpowiednika w Dyrektywie oraz Modelowym Zasadach, jednak zgodnie z wytycznymi ze strony OECD rozwiązanie takie jest dopuszczalne. Propozycja ta ma na celu legalne ugruntowanie pewności stosowania prawa, w tym sensie, iż wprowadza próg, powyżej którego każda jednostka będzie traktowana jako spełniająca te warunki. Podatnik może natomiast wykazać, że brak spełnienia przez jednostkę tych warunków wynika ze szczególnych okoliczności.

Wykaz jurysdykcji, których przepisy uznaje się za kwalifikowane

Ust. 7 wprowadza delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania, w drodze obwieszczenia, wykazu jurysdykcji innych niż Rzeczpospolita Polska, które spełniają odpowiednie wymogi w zakresie ich lokalnych przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego. Jest to związane ze specjalnym procesem weryfikacji, który będzie obowiązywał na szczeblu OECD. W tym zakresie planowane jest wydawanie odpowiednich wytycznych lub dokumentów przez OECD, które będą wskazywały na

jurysdykcje spełniające wymogi co do zgodności ich legislacji z dorobkiem OECD (w tym Modelowymi zasadami OECD, Komentarzem i Wytycznymi Administracyjnymi). Wykaz będzie miał na celu przełożenie dokumentów OECD na grunt polskiej legislacji, w celu zapewnienia pewności stosowania prawa. W przypadku, gdy dana jurysdykcja będzie znajdować się w wykazie, polski podatnik będzie mógł uznać, że jurysdykcja ta spełnia odpowiednie wymogi dla potrzeb kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania, kwalifikowanej zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków, kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, lub bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego. Będzie to miało istotny wpływ na zobowiązania polskiego podatnika na gruncie niniejszej ustawy. Przykładowo, w przypadku uznania danego podatku innej jurysdykcji za kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, podatek ten będzie mógł pomniejszyć jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczany przez polską jednostkę dominującą dla tej innej jurysdykcji.

Art. 3 [Jednostka pośrednicząca i jednostka transparentna podatkowo]

Niniejszy artykuł implementuje art. 3.12 Dyrektywy (art. 10.2 Modelowych zasad), definiujący pojęcie „jednostki pośredniczącej” (ang. *flow-through entity*).

Żeby zdefiniować tę jednostkę, ustawa (w ślad za Dyrektywą) wprowadza w pierwszej kolejności uniwersalne pojęcie „przejrzystości podatkowej” jako ogólną cechę jednostki (odniesienie do ang. „*fiscally transparent*”). I tak, zgodnie z definicją zawartą w **art. 3 ust. 1** przez przejrzystość podatkową rozumie się cechę jednostki, której przychody, koszty, dochody oraz straty⁴⁷ są traktowane zgodnie z przepisami danej jurysdykcji, tak jak gdyby zostały osiągnięte lub poniesione przez jej właścicieli proporcjonalnie do posiadanego przez nich udziału w tej jednostce. Na gruncie polskich przepisów przykładem takiej jednostki jest spółka jawna osób fizycznych, a dawniej przed zmianami w latach 2014 i 2021 były nimi również pozostałe spółki osobowe.⁴⁸

Powyższe rozumienie „przejrzystości podatkowej” ma charakter uniwersalny. Nie wskazuje się, która jurysdykcja, tj. (a) jurysdykcja, w której taka jednostka została utworzona), czy też (b) jurysdykcja, w której są zlokalizowani jej właściciele – ma traktować „przychody, koszty, dochody oraz straty” takiej jednostki jako „przychody, koszty, dochody oraz straty” jej właścicieli. *Lege non distinguente* należy przyjąć, że cecha przejrzystości podatkowej odnosi się do którejkolwiek z tych jurysdykcji, w tym sensie, iż wystarczy, że wyłącznie jedno z nich traktuje ją jako jednostkę przejrzystą podatkowo. Rozróżnienie to, jakkolwiek nieistotne w kontekście definicji przejrzystości podatkowej, pozwala na wyróżnienie kilku typów takich jednostek właśnie w oparciu o różnice w traktowaniu jej przez dwa lub więcej jurysdykcji (jurysdykcja lokalizacji jednostki bądź jurysdykcja lub jurysdykcje lokalizacji jej właścicieli).

Wskazana okoliczność nabiera znaczenia w kontekście definicji **jednostki pośredniczącej (art. 3 ust. 2)**, przez którą rozumie się jednostkę, która jest **przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji jej utworzenia**. Taka jednostka nie będzie jednak uznawana za jednostkę pośredniczącą jeżeli jest rezydentem podatkowym innej jurysdykcji, w której podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.⁴⁹

⁴⁷ Zasada ta nie wymaga, aby dana jurysdykcja traktowała właścicieli takiej jednostki jako ponoszących udziały w również w jej stratach netto. W związku z tym może być ona uznana za jednostkę transparentną podatkowo również wówczas, gdy przepisy jurysdykcji, w której jest ona zlokalizowana, zezwalają na transparentność jej dochodów, ale wymagają, aby straty netto były uwzględniane przez samą jednostkę (w tym poprzez pomniejszenie przyszłego dochodu).

⁴⁸ Komentarz zawiera pewne specyficzne doprecyzowania tego pojęcia. Zgodnie z Komentarzem, danej jednostki nie traktuje się jako transparentnej podatkowo wyłącznie z tego względu, że jest traktowana do celów podatkowych w jurysdykcji jej lokalizacji jako część innej jednostki składowej z uwagi na to, że jest członkiem grupy przedsiębiorstw konsolidujących swój wynik podatkowy.

Ponadto, status danej jednostki jako transparentnej podatkowo jest zachowany, gdy podlega ona co prawda podatkowi na poziomie lokalnym lub regionalnym, ale jest traktowana jako transparentna podatkowo na poziomie ogólnokrajowym. [Komentarz, 10.2.2;162]

⁴⁹ Wskazane zastrzeżenie odnoszące się do „*podlegania opodatkowaniu (w innej jurysdykcji)*” gwarantuje, iż taka jednostka nie tylko jest uznawana za rezydenta takiej jurysdykcji, ale także faktycznie podlega podatkowi kwalifikowanemu w tej jurysdykcji, nawet jeżeli nie płaci podatku za dany rok podatkowy, ponieważ, na przykład, wykazała stratę.

Przykład

Jednostka została utworzona w jurysdykcji A i jest w tej jurysdykcji traktowana jako przejrzysta podatkowo. Jednostka ta ma jednak miejsce faktycznego zarządu w jurysdykcji B. Zarazem, testem rezydencji podatkowej w kraju B jest miejsce faktycznego zarządu, a zatem jurysdykcja B opodatkowuje ten podmiot jako swojego rezydenta podatkowego. W takim przypadku jednostka ta nie będzie jednostką pośredniczącą w rozumieniu Zasad GloBE (z perspektywy jurysdykcji jej utworzenia), ponieważ jest rezydentem podatkowym jurysdykcji B.

Co bardzo istotne na gruncie Zasad GloBE, jednostki pośredniczące z kolei można podzielić – w zależności od sposobu traktowania ich na gruncie prawa jurysdykcji, w którym lokalizację mają jej właściciele – na dwie kategorie:

- **jednostki transparentne podatkowo**, tj. jednostki, które są traktowane jako przejrzyste podatkowo (również) w jurysdykcji, w której zlokalizowany jest jej właściciel (**ust. 3 pkt 1**), oraz
- **odwrócone jednostki hybrydowe**, tj. jednostki, które nie są traktowane jako przejrzyste podatkowo w jurysdykcji, w której jest zlokalizowany jej właściciel (**ust. 3 pkt 2**).

Jednostkę transparentną podatkowo może zatem w dużym uproszczeniu określić jako podwójnie przejrzystą, natomiast odwróconą jednostkę hybrydową jako przejrzystą jedynie w jurysdykcji właściciela.

Jednak należy zwrócić uwagę, że definicje jednostki transparentnej podatkowo i odwróconej jednostki hybrydowej obejmują również przypadek, w którym ta sama jednostka pośrednicząca jest traktowana w różny sposób przez jej właścicieli, będących rezydentami podatkowymi w różnych jurysdykcjach, w związku z tym stosują różne zasady charakterystyki tej jednostki. Może to prowadzić do sytuacji, w których taka jednostka jest traktowana przez jej różnych właścicieli równolegle jako jednostka transparentna podatkowo, jak i odwrócona jednostka hybrydowa. Status takiej jednostki jest zatem względny wobec sposobu jej traktowania przez poszczególnych właścicieli. Oznacza to możliwość stosowania różnych Zasad GloBE (np. w zakresie alokacji dochodu między taką jednostką a jej właściciela) w zależności od sposobu, w jaki jest ona traktowana w konkretnym przypadku, tj. w jurysdykcji konkretnego właściciela. Zatem, omawiane definicje nie muszą odnosić się do całej jednostki jako takiej, lecz mogą odnosić się do udziału własnościowego danego właściciela.

Ponadto, definicje wskazane w **art. 3** mogą też z innych powodów obejmować węższy zakres osiągniętych przez nią przychodów i dochodów albo ponoszonych kosztów i strat, zgodnie z poniższym przykładem. Status danej jednostki jako transparentnej bądź nietransparentnej podatkowo nie musi mieć zatem jednorodnego charakteru, tj. nie musi obejmować danej jednostki w całości. [Komentarz, 10.2.1;157]

Przykład

*Jurysdykcja, w której utworzony został trust, traktuje go jako jednostkę przejrzystą podatkowo tylko w odniesieniu do części dochodu, którą uznaje za dochód beneficjenta tego trustu. Dochód, którego nie można przypisać beneficjentowi, jest jednak traktowany jako podlegający opodatkowaniu na poziomie trustu. W takim przypadku taki trust jest **jednostką pośredniczącą**,*

ale tylko w zakresie i w odniesieniu do dochodu tego beneficjenta. Natomiast w zakresie pozostałych dochodów nie jest uznawany za taką jednostkę.

Z kolei przepis **art. 3 ust. 4** reguluje status jednostki składowej, która nie jest rezydentem żadnej jurysdykcji i nie podlega w żadnej jurysdykcji opodatkowaniu ze względu na miejsce jej zarządu, siedziby miejsce utworzenia lub inne podobne kryterium⁵⁰. Nie można zatem uznać, na bazie ogólnej definicji z **ust. 2**, że jest to jednostka pośrednicząca, ponieważ nie można definitywnie stwierdzić, że jest przejrzysta podatkowo z punktu widzenia jurysdykcji utworzenia (tj. taka jednostka w ogóle nie podlega systemowi CIT w danej jurysdykcji). Jednakże, na gruncie **ust. 4** taka jednostka składowa jest także uznawana za jednostkę transparentną podatkowo, jeżeli spełnia trzy poniższe warunki:

- jest traktowana jako przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której właściciele takiej jednostki są zlokalizowani;
- nie posiada miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w jurysdykcji, w której została utworzona;
- przychody, koszty, dochody lub straty takiej jednostki nie mogą zostać przypisane stałemu zakładowi.

Przykład

Spółka C jest jednostką składową utworzoną w jurysdykcji C, w której nie obowiązuje podatek CIT. Spółka C nie prowadzi działalności w jurysdykcji, w której została utworzona, a jej dochód nie jest przypisywany do stałego zakładu. Udziały własnościowe spółki C są równo rozdzielone pomiędzy spółki A i B, które są jednostkami składowymi tej samej grupy międzynarodowej. Pierwszy z właścicieli, spółka A jest rezydentem jurysdykcji A, która traktuje spółkę C jako jednostkę przejrzystą podatkowo. Drugi z właścicieli, spółka B jest rezydentem jurysdykcji B, która nie traktuje spółki C jako jednostki przejrzystej podatkowo. W tym przypadku tylko 50% dochodów spółki C jest traktowane jako uzyskane przez jednostkę transparentną podatkowo (które podlegają alokacji do innych jednostek). Pozostałe 50% dochodów C jest traktowane jako uzyskane przez jednostkę, który nie jest jednostką pośredniczącą a w konsekwencji nie jest też jednostką transparentną podatkowo (tym samym jej dochody nie podlegają alokacji na rzecz innych jednostek).

Osobną kategorią jednostki jest „**jednostka hybrydowa**”. Nie jest ona związana z wyżej opisywanym pojęciem jednostki pośredniczącej. Pojęcie to występuje w przepisach działu VI w zakresie alokacji podatków kwalifikowanych. Dla kompletności, **art. 3 w ust. 5** zawiera definicję tej jednostki. Jednostka hybrydowa oznacza jednostkę będącą odrębnym podatnikiem do celów podatku dochodowego w jurysdykcji jej lokalizacji (tj. nie jest przejrzysta podatkowo w tej jurysdykcji), a przejrzystą podatkowo w jurysdykcji, w której jest zlokalizowany jej właściciel.

⁵⁰ Najczęstszym takim przypadkiem będzie sytuacja, w której jednostka składowa zostanie w jurysdykcji, w której nie obowiązuje podatek CIT, a jego właściciele traktują tą jednostkę jako transparentną podatkowo. Taka sytuacja nie jest bowiem objęta innymi przepisami, z uwagi na to, że nie można mówić, iż wówczas taka jednostka jest przejrzysta podatkowo w jurysdykcji, w której została.

Rozdział 2 – Zakres podmiotowy ustawy

Art. 4 [Grupy międzynarodowe i krajowe objęte zakresem ustawy; minimalny przychód grupowy]

Minimalny przychód grupowy

Przepisy **art. 4**, stanowiącego implementację art. 2.1 i 2.2 Dyrektywy, określają warunek, którego spełnienie powoduje obowiązek stosowania ustawy przez daną grupę międzynarodową lub grupę krajową, a dokładniej przez jednostki wchodzące w skład takiej grupy (jednostki składowe tej grupy).⁵¹

Omawiany warunek to próg skonsolidowanych przychodów, określany w ustawie jako **minimalny przychód grupowy**. Zgodnie z **ust. 1 i 2** odnosi się do kwoty osiągniętych przez daną grupę skonsolidowanych przychodów, rozumianych jako roczne przychody wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzanym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla takiej grupy, które wyniosły co najmniej 750 mln euro. Aby dana grupa była objęta przepisami ustawy, warunek ten musi być spełniony w 2 z 4 ostatnich lat poprzedzających dany rok podatkowy (obejmujących również lata sprzed wejścia ustawy w życie).

Zatem, w świetle omawianych przepisów ustawa znajdzie zastosowanie do jednostek składowych tych grup międzynarodowych lub grup krajowych, których skonsolidowane przychody w **przynajmniej 2 latach wskazanego 4-letniego okresu** (*two-out-of-four-years test*) **wyniosły co najmniej 750 mln euro (ust. 1 i 2)**.

Przykład

*Rok podatkowy grupy międzynarodowej jest zbieżny z rokiem kalendarzowym. Grupa z funkcjonuje na rynku od kilkadziesiąt lat. W latach 2021 –2024 (4 ostatnie lata poprzedzające badany rok, tj. 2025) skonsolidowane przychody tej grupy wyniosły kolejno: **800 mln euro (2021)**, 700 mln euro (2022), 720 mln euro (2023) i 750 mln euro (2024). Grupa ta w odniesieniu do roku 2025 spełnia zatem test, o którym mowa w art. 2 ust. 1. Jeśli jednak skonsolidowane przychody tej grupy w 2025 roku wyniosą poniżej 750 mln euro, wówczas nie będzie ona podlegała Zasadom GloBE za rok 2026.*

Tym samym omawiany warunek nie odnosi się do przychodów bieżącego roku podatkowego, tj. roku badanego pod kątem tego, czy należy do niego stosować przepisy ustawy. Wyłączenie wyników z bieżącego roku z testu minimalnego przychodu grupowego gwarantuje, że grupa już na początku danego roku podatkowego będzie wiedziała, czy podlega w odniesieniu do tego roku Zasadom GloBE.

Pojęcie przychodu i zasady jego ustalania

Wytyczne z grudnia 2023 r. dodatkowo precyzują pojęcie rocznego przychodu, który jest uwzględniany na potrzeby prognozy skonsolidowanych przychodów (tj. oceny warunku osiągnięcia **minimalnego przychodu grupowego**, zgodnie z **ust. 2**).

⁵¹ Należy zauważyć, iż dla pełnego zrozumienia tej regulacji, a zarazem zakresu podmiotowego ustawy istotne są pojęcia zdefiniowane w art. 2, w szczególności pojęcia jednostki, jednostki składowej, grupy międzynarodowej, grupy krajowej, stałego zakładu, centrali, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, czy też jednostki dominującej najwyższego szczebla.

We wskazanych wytycznych wyjaśniono, że próg skonsolidowanych przychodów opiera się na tym, który jest używany w zakresie raportowania CbCR. Stąd, podkreśla się, że podobnie jak na gruncie CbCR, próg skonsolidowanych przychodów dla potrzeb GloBE dotyczy **rocznych przychodów z rachunku zysku i strat skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy**.

Oznacza to, że definicja przychodów wynika z danego **standardu rachunkowości stosowanego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym tej grupy** (np. jeżeli skonsolidowane sprawozdanie sporządzono w oparciu o MSR, pojęcie przychodu należy rozpatrywać na gruncie MSR). Istotną różnicą względem CbCR jest jednak to, iż próg skonsolidowanych przychodów dla potrzeb GloBE opiera się na przychodach grupy międzynarodowej lub grupy krajowej w dwóch z czterech ostatnich lat.

Zatem, kwoty przychodów należy ustalać zgodnie z odpowiednimi standardami rachunkowości, które mogą dopuszczać w szczególności uwzględnianie rabatów, bonifikat, zwrotów i obniżek, ale w każdym przypadku właściwe jest prezentowanie przychodu przed odliczeniem kosztów sprzedaży i innych kosztów operacyjnych. Ponadto, jeśli różne rodzaje przychodów są oddzielnie prezentowane w skonsolidowanym rachunku zysków i strat sprawozdań finansowych, muszą być zsumowane na potrzeby ustalenia progu skonsolidowanych przychodów.

W świetle Wytycznych z grudnia 2023 r. przychód, o którym mowa wyżej, obejmuje również zyski netto z inwestycji (zarówno zrealizowane, jak i niezrealizowane) odzwierciedlone w rachunku zysków i strat skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dochody lub zyski oddzielnie przedstawione jako pozycje nadzwyczajne lub jednorazowe. Jeżeli skonsolidowany rachunek zysków i strat grupy przedstawia oddzielnie zyski brutto z inwestycji i straty brutto z inwestycji, grupa ta pomniejsza przychody o kwotę takich strat brutto w zakresie zysków brutto z inwestycji przy określaniu przychodów do celów **art. 4 ust. 1 i ust. 2**. Gwarantuje to, że grupa nie znajdzie się w niekorzystnej sytuacji przy badaniu progu określonego w **ust. 1** ze względu na standard rachunkowości, który wymaga, aby zyski i straty były prezentowane oddzielnie w rachunku zysków i strat [Wytyczne z grudnia 2023 r., pkt 3.1.3; par. 3, w zakresie dot. par. 10.4 Komentarza].

W przypadku transakcji prezentowanych wynikowo przez podmioty finansowe, podmioty te powinny użyć pozycji traktowanych jako podobne do przychodów zgodnie ze standardami rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla. Na przykład, jeśli dochody lub zyski z transakcji finansowej, takiej jak swap na stopy procentowe (transakcja IRS), są właściwie raportowane na zasadzie netto zgodnie ze standardami sprawozdawczości jednostki dominującej najwyższego szczebla, termin „przychody” oznacza kwotę netto z transakcji.

Konsekwencją odesłania do rocznych przychodów grupy wykazanych w jej skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jest również to, iż podstawą do ustalenia wysokości tego przychodu nie jest suma przychodów każdej jednostki składowej wykazana w sprawozdaniu finansowym takiej jednostki, lecz przychody wszystkich jednostek składowych grupy ustalone na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Tym samym na wysokość wskazanego progu skonsolidowanych przychodów nie będą rzutować m.in. transakcje wewnątrzgrupowe. Przychody danej jednostki składowej wynikające z transakcji z innymi jednostkami z grupy są bowiem eliminowane w procesie konsolidacji. [Komentarz, 1.1.1;11]

Ponadto należy zaznaczyć, że w przypadku gdy przychód jednostki składowej jest konsolidowany z przychodem pozostałych jednostek z grupy (w szczególności jednostka podlega konsolidacji pełnej), wówczas na potrzeby ustalenia spełnienia warunku, o którym mowa w **ust. 1**, bierze się pod uwagę całkowitą kwotę przychodów tej jednostki, odzwierciedloną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy, nawet jeżeli część udziałów w takiej jednostce jest własnością (bezpośrednio lub pośrednio) udziałowców mniejszościowych. Oznacza to, że przychody brane pod uwagę w ramach badania warunku minimalnego przychodu grupowego powinny odpowiadać przychodom odzwierciedlonym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy i nie powinny być pomniejszane o kwotę przypadającą na udziałowców mniejszościowych. [Komentarz, 1.1.1;11]

Co istotne, zgodnie z **art. 4 ust. 3 pkt 1**, przy ustalaniu, czy doszło do przekroczenia minimalnego przychodu grupowego uwzględnia się **również przychody osiągnięte przez jednostki wyłączone** z zakresu ustawy. Katalog takich jednostek wyłączonych wraz z ich definicją zawarto w art. 5 ustawy.

Zgodnie z **art. 4 ust. 3 pkt 2** ustalając, czy doszło do przekroczenia minimalnego przychodu grupowego należy również uwzględnić **korekty dokonane w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej**, jeżeli skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości. Ponadto, zgodnie z **art. 4 ust. 3 pkt 3**, jeżeli w ogóle nie zostało sporządzone sprawozdanie finansowe grupy, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 38 lit. a-c, roczny skonsolidowany przychód należy ustalić na podstawie **hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania** (por. definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego). Tym samym, w przypadku niesporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, skonsolidowany przychód grupowy należy najpierw odpowiednio skorygować zgodnie z przepisami w zakresie istotnej różnicy rachunkowej albo ustalić na zasadach właściwych dla hipotetycznego sprawozdania finansowego. Wskazane przepisy (pkt 2 i 3) doprecyzowują jedynie ogólną zasadę wynikającą z art. 4 ust. 2 i ustawowych definicji. Mianowicie, badanie minimalnego przychodu grupowego dotyczy przychodu wykazanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy. Jest to pojęcie, które odwołuje się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla (w tym zakresie art. 1.1.1 Modelowych zasad OECD powołuje to określenie jako zdefiniowane – Consolidated Financial Statements, i w tym kontekście należy również odczytywać je w Dyrektywie i projekcie ustawy). Co kluczowe, definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmuje nie tylko skonsolidowane sprawozdanie sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, ale też jako oddzielne podkategorie – skonsolidowane sprawozdanie sporządzone zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości (wymaga ono wtedy korekt o istotne różnice rachunkowe) oraz hipotetyczne sprawozdanie finansowe. Z uwagi na wagę omawianych kwestii dla objęcia danej grupy zakresem Zasad GloBE, zdecydowano się na wyrażenie wprost omawianych reguł w pkt 2 i pkt 3.

Szczególne zasady określania minimalnego przychodu grupowego

Ust. **4 i 5** regulują kwestie krótszego istnienia grupy oraz roku podatkowego odmiennego niż 12 miesięcy.

Fakt, iż dana grupa istnieje krócej niż 4 lata podatkowe nie eliminuje możliwości objęcia jej zakresem ustawy. W takich sytuacjach wystarczające jest przekroczenie przez daną grupę progu skonsolidowanych przychodów w dwóch latach podatkowych dotychczasowego okresu funkcjonowania grupy. Tym samym to trzeci rok podatkowy może być pierwszym rokiem, do

którego potencjalnie zastosowanie znajdują Zasady GloBE. Stosowana norma w tym zakresie została przewidziana w **art. 4 ust. 4**.

Art. 4 ust. 5 reguluje z kolei sytuację, w której jakikolwiek rok z analizowanych przeszłych lat podatkowych (niezależnie od tego czy chodzi o „podstawowy” 4-letni okres, czy też „minimalny” 2-letni okres) obejmuje okres inny niż 12 miesięcy. Z uwagi na potrzebę zapewnienia porównywalności i adekwatności przychodu, osiągniętego w takim specyficznym roku podatkowym, z progiem skonsolidowanych przychodów (minimalnym przychodem grupowym) wynikającym z **art. 4 ust. 1**, wysokość tego progu musi zostać w sposób proporcjonalny dostosowana do długości tego specyficznego roku podatkowego. Zgodnie z ust. 5 dostosowanie takie polegać ma na odpowiednim obniżeniu lub podwyższeniu progu minimalnych skonsolidowanych przychodów przy zastosowaniu następującego wzoru:

Minimalny przychód grupowy = liczba (rozpoczętych) miesięcy roku podatkowego x (62 500 000 euro)

Przykład

Jeden rok z lat podatkowych analizowanych w ramach 4-letniego okresu, o którym mowa w art. 2 ust. 1, rozpoczął się w dniu 10 września 2021 r. i trwał do 31 grudnia 2022 r. W takiej sytuacji należy przyjąć, że rok ten obejmuje okres 16 (rozpoczętych) miesięcy, a zatem minimalny przychód grupowy za ten rok wyniesie 1 mld euro. [16 x (62 500 000 euro)]

Ponadto, **ust. 6-9** zawierają dodatkowe reguły w zakresie oceny, czy dana grupa osiągnęła minimalny przychód grupowy w przypadkach, w których dana grupa została połączona lub podzielona w rozumieniu Zasad GloBE. Tym samym, przepisy te regulują jak traktować dla potrzeb progu skonsolidowanych przychodów przypadki, w których np. dana jednostka nie była objęta – przed połączeniem - skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, albo przypadki, w których podzielona grupa istnieje pierwszy rok po podziale i nie może zastosować testu 2 z 4 lat. Ze względu na obszerność tego zagadnienia przepisy te zostały bardziej szczegółowo opisane w części uzasadnienia dotyczącej **działu VIII**.

Jednostka zobowiązania do oceny, czy dana grupa wchodzi w zakres ustawy

Na gruncie globalnego podatku wyrównawczego, podatnikiem jest co do zasady jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE), a w szczególnych sytuacjach inne jednostki dominujące. Zasadniczo, UPE będzie dysponować informacjami o skonsolidowanych rocznych przychodach na bazie sporządzonego przez siebie skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Ta jednostka będzie zatem, co do zasady, odpowiedzialna za zbadanie, czy dana grupa wchodzi w zakres Zasad GloBE, tj. spełnia warunki wskazane w **art. 4**. W wybranych przypadkach odpowiedzialna może być również inna jednostka dominująca będąca podatnikiem.

Jednakże na gruncie krajowego podatku wyrównawczego podatnikiem nie jest wyłącznie odpowiednia jednostka dominująca lecz, zasadniczo, każda zlokalizowana na terytorium RP jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej oraz określone jednostki szczególne. W tym zakresie występuje zatem szczególna konieczność uregulowania, jaka jednostka ustala, czy dana grupa międzynarodowa lub grupa krajowa spełnia warunek

minimalnego przychodu grupowego, o którym mowa w **art. 4**, i tym samym czy dana grupa objęta jest zakresem ustawy.

W świetle **art. 4 ust. 10**, dany podatnik krajowego podatku wyrównawczego będzie obowiązany do ustalenia, czy dla tej grupy został spełniony warunek minimalnego przychodu grupowego. Będzie to szczególnie istotne w przypadku, gdy ten podatnik jest jednostką składową grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla nie jest zlokalizowana na terytorium RP. W praktyce ustalenie spełnienia warunku minimalnego przychodu grupowego dla takich grup może wymagać uzyskania odpowiednich informacji od innych jednostek grupy, w szczególności od jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Podobne zasady będą obowiązywać dla podatników podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Należy zaznaczyć, że jeżeli podatnikiem jest więcej niż jedna jednostka, za spełnienie obowiązków wynikających z ustawy uznaje się również ich realizację przez wyznaczoną jednostkę raportującą, wyznaczoną jednostkę krajową lub jednostkę upoważnioną do złożenia zeznania w zakresie krajowego podatku wyrównawczego, w zakresie wyznaczonym przepisami administracyjnymi zawartymi w dziale XI.

Art. 5 [Jednostki wyłączone]

Katalog jednostek wyłączonych

Art. 5 stanowi on implementację art. 2.3 oraz art. 3.9 – 3.11 i 3.31 – 3.34 Dyrektywy.

Jest to kluczowa regulacja, na podstawie której przepisów ustawy nie stosuje się do jednostek określanych jako jednostki wyłączone. Dla czytelności tej regulacji przyjęto formułę podobną do tej z Dyrektywy (i Modelowych zasad) polegającą na wstępnym wymienieniu katalogu jednostek wyłączonych, a następnie doprecyzowaniu zakresu każdego z tych pojęć w poszczególnych ustępach (co do zasady w art. 5 z wyjątkiem pojęcia „funduszu inwestycyjnego” oraz „jednostki inwestującej w nieruchomości”, które zostały ujęte w słowniczku ustawowym zawartym w art. 2 – z uwagi na specyficzny warunek dotyczący tych dwóch typów jednostek).

I tak, zgodnie z **art. 5 ust. 2 pkt 1–6** jednostkami wyłączonymi z zakresu stosowania ustawy, a tym samym Zasad GloBE (poza przypadkami wprost w ustawie wskazanymi – co odnosi się do zagadnienia obliczania skonsolidowanych przychodów – zob. **art. 4 ust. 3**) są, po pierwsze, jednostki rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje nienastawione na zysk oraz fundusze emerytalne (w tym jednostki świadczące usługi emerytalne). Jednostkami wyłączonymi są także fundusze inwestycyjne i jednostki inwestujące w nieruchomości, jednakże pod warunkiem, iż są one jednostką dominującą najwyższego szczebla danej grupy.⁵²

Ust. 2 pkt 7-8 wymienia ponadto wyłączone jednostki pomocnicze.

Jeżeli wskazane jednostki wyłączone nie są konsolidowane przy zastosowaniu metody konsolidacji pełnej⁵³ (co, biorąc pod uwagę ich charakter, powinno być regułą), wówczas – nie

⁵² Fundusze inwestycyjne i jednostki inwestujące w nieruchomości będące UPE są wyłączone z Zasad GloBE w celu ochrony ich statusu neutralnych podatkowo instrumentów inwestycyjnych. W sytuacji gdy nie posiadają statusu UPE, mogą być traktowane jako jednostki składowe, pod warunkiem, że są objęte konsolidacją pełną. Jednakże takie jednostki uznaje się wówczas za jednostki inwestycyjne, które podlegają specjalnym zasadom obliczania efektywnej stawki podatkowej.

⁵³ Zob. art. 60 ustawy o rachunkowości

spełniając jednego z elementów definicji „grupy” – i tak nie spełniłyby definicji „jednostki składowej”. Definicji jednostki składowej (a w szczególności jednostki) nie będą ponadto spełniać takie podmioty, które nie są ani osobami prawnymi ani nie sporządzają sprawozdania finansowego. Jednak w celu zapewnienia zwiększenia pewności, kompletności i spójności Systemu GloBE zarówno w Dyrektywie, jak i w Modelowych zasadach OECD, wyraźnie określono wykaz jednostek podlegających wyłączeniu.

Art. 5 ust. 3 projektu definiuje pojęcie **jednostki rządowej**, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3.9 Dyrektywy.

Na gruncie Zasad GloBE pojęcie „jednostek rządowych” obejmuje nie tylko szczebel centralny, ale także lokalny, w tym samorządowy. Takie jednostki są wyłączone z opodatkowania wyrównawczego, ponieważ działają na rzecz dobra ogólnego⁵⁴.

Warunek, o którym mowa w **art. 5 ust. 3 pkt 1**, stanowi, że taka jednostka musi wchodzić w skład administracji państwowej lub samorządowej lub być w całości ich własnością. Chodzi w tym przypadku przede wszystkim o podmioty utworzone na podstawie prawa publicznego, jednak odniesienie do wyrażenia „są w całości własnością administracji” rozszerza zastosowanie omawianego przepisu na spółki lub inne podmioty utworzone na mocy prawa prywatnego.

Z kolei w **art. 5 ust. 3 pkt 2** zawarto wymóg, zgodnie z którym jednostka rządowa nie może prowadzić działalności gospodarczej. Warunek ten został uwzględniony w celu odróżnienia przedsiębiorstw komercyjnych, będących własnością administracji państwowej lub samorządowej, od jednostek, których działalność ogranicza się do sfery działalności określonej w **lit. a i b** (tj. realizacji zadań publicznych lub gospodarowania mieniem państwowym).

„Realizacja zadań publicznych”, o której mowa w **pkt 2 lit. a** jest szerokim terminem, który ma obejmować również takie działania jak zapewnianie publicznej opieki zdrowotnej i edukacji, budowanie infrastruktury publicznej lub zapewnianie zdolności obronnych i egzekwowania prawa. [Komentarz, 10.1;30] Warunek ten spełnia również jednostka powołana w celu dostarczania produktów lub świadczenia usług w ramach realizacji funkcji państwowej, a nie celu jakim jest prowadzenie działalności gospodarczej.

Alternatywny warunek określony w **pkt 2 lit. b** obejmuje jednostki utworzone w celu gospodarowania nabytym lub powierzonym mieniem państwowym lub samorządowym, w tym poprzez inwestowanie z wykorzystaniem tego mienia czy zbycie składników takiego mienia.

Aby zakwalifikować się jako jednostki rządowe, takie jednostki muszą również odpowiadać przed właściwymi organami administracji państwowej lub samorządowej oraz corocznie przekazywać tym organom sprawozdanie ze swojej działalności (**art. 5 ust. 3 pkt 3**), a ich zyski, a także mienie polikwidacyjne muszą podlegać przekazaniu w całości na rzecz jednostek administracji państwowej lub samorządowej (**art. 5 ust. 3 pkt 4**).

Jednostkami, które spełniają wskazane warunki, są w szczególności Skarb Państwa, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze lub instytucje gospodarki budżetowej. Należy podkreślić, iż niniejsza lista ma wyłącznie charakter przykładowy, a jej celem nie jest zawężenie stosowania pojęcia jednostki rządowej (ma ona charakter

⁵⁴ W związku z tym takie jednostki zazwyczaj nie podlegają opodatkowaniu w jurysdykcji swojej lokalizacji i często korzystają z wyłączeń z opodatkowania na mocy prawa obcego lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

informacyjny, ułatwiający stosowanie przepisów ustawy). W przypadku jednostek niewymienionych powyżej jako przykłady jednostek rządowych, każdorazowo o ich statusie, jako jednostki rządowej, będą decydowały kryteria zawarte w **art. 5 ust. 3**.

Jednostkami rządowymi będą też, co do zasady, różnego rodzaju państwowe fundusze majątkowe (*sovereign wealth funds*) tworzone przez rządy niektórych państw.

W świetle Komentarza i Wytocznych Administracyjnych jednostką rządową nie jest natomiast sam rząd, czy też jednostki samorządu terytorialnego. Takie podmioty w ogóle nie są jednostką w rozumieniu ustawy. Ich status nie wymaga zatem badania w oparciu o przesłanki określone w **art. 5 ust. 3**.

Art. 5 ust. 4 projektu definiuje pojęcie **organizacji międzynarodowej**, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3.10 Dyrektywy.

Definicja organizacji międzynarodowej jest zgodna z definicją stosowaną w standardzie automatycznej wymiany informacji finansowych w sprawach podatkowych⁵⁵. Treść **art. 5 ust. 4 pkt 2** zawiera doprecyzowanie wyrażenia „porozumienia o podobnym charakterze”, które zostało zaczerpnięte z komentarza do tego standardu⁵⁶.

Art. 5 ust. 5 projektu definiuje pojęcie **organizacji nienastawionej na zysk (NPO)**, zgodnie z warunkami określonymi w art. 3.11 Dyrektywy. Definicja ta opiera się na definicji „aktywnego podmiotu niefinansowego (NFE)” (lit. h) zawartej w sekcji VIII (Definicje terminów) wskazanego wyżej standardu automatycznej wymiany informacji.

W **art. 5 ust. 5 pkt 1** omawianej definicji określono ogólne kryteria odnoszące się do celu i formy działania jednostki uznawanej za organizację nienastawioną na zysk. Taka organizacja to jednostka utworzona i działająca w jurysdykcji, w której posiada rezydencję⁵⁷, wyłącznie w celach religijnych, charytatywnych, naukowych, artystycznych, kulturalnych, sportowych, edukacyjnych lub innych podobnych celach, takich jak zdrowie publiczne, rozwój i ochrona praw człowieka lub praw zwierząt lub ochrona środowiska. Obejmuje ona szeroki katalog organizacji, takich jak: organizacje zrzeszających zawody, w tym samorządy zawodowe, organizacje przedsiębiorców, w tym ligi przedsiębiorców, izby gospodarcze lub handlowe, organizacje pracy, w tym związki zawodowe, organizacje rolników lub ogrodników, w tym izby rolnicze, organizacje obywatelskie lub organizacje prowadzone wyłącznie w celu promowania dobrobytu społecznego.

W **art. 5 ust. 5 pkt 2 i 3** zawarto wymóg, aby prawie cały dochód takiej jednostki był zwolniony z podatku w jurysdykcji jej siedziby oraz aby taka jednostka nie posiadała udziałowców, członków lub innych uczestników, którzy są właścicielami lub beneficjentami ich dochodu lub majątku.

Art. 5 ust. 5 pkt 4 wprowadza warunek, zgodnie z którym dochód lub aktywa organizacji nienastawionej na zysk nie mogą być dystrybuowane (przekazane) ani przypisane na rzecz osoby innej niż jednostka prowadząca działalność charytatywną (określana też na gruncie wspomnianych wcześniej standardów wymiany informacji jako „osoba prywatna”). Następnie wymienia trzy wyjątki:

⁵⁵ OECD (2017), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition.

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ Ang. *it is established and operated in its jurisdiction of residence*.

- Pierwszy z nich dotyczy przypadku korzyści otrzymanej w ramach prowadzonej przez NPO działalności charytatywnej. Przykładem takiego działania może być sfinansowanie przez fundację absolwentów uniwersytetu wydatków studentów, znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej lub życiowej.
- Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, w której NPO płaci godziwe wynagrodzenie za nabyte przez nią usługi lub za korzystanie z mienia lub kapitału innych podmiotów (np. NPO dokonuje płatności czynszu na rzecz wynajmującego za prawo do korzystania z powierzchni biurowej lub innych lokali potrzebnych do jej funkcjonowania).
- Trzeci wyjątek dotyczy sytuacji, w której NPO dokonuje płatności odpowiadającej wartości rynkowej majątku nabytego przez NPO (np. organizacja kupuje nieruchomości po wartości rynkowej w celu prowadzenia tam biura).

Art. 5 ust. 5 pkt 5 omawianej definicji zawiera warunek, wyłączający z zakresu NPO podmiot prowadzący działalność gospodarczą niezwiązaną bezpośrednio z celami, dla których został on utworzony⁵⁸.

Ostatni punkt (**art. 5 ust. 5 pkt 6**) omawianej definicji wprowadza warunek, zgodnie z którym w przypadku likwidacji (rozwiązania) NPO jej aktywa muszą być przekazywane administracji państwowej lub samorządowej jurysdykcji rezydencji tej organizacji lub na rzecz innej NPO.

Nie ma przeszkód, aby NPO była jednostką dominującą najwyższego szczebla danej grupy. Należy jednak podkreślić, że jednostka, która pełni wyłącznie rolę spółki holdingowej danej grupy, prowadzącej działalność komercyjną, nie będzie kwalifikowała się jako organizacja nienastawiona na zysk tylko dlatego, że jest klasyfikowana jako fundacja lub podobny podmiot zgodnie z przepisami podatkowymi danej jurysdykcji. [Komentarz, 10.1;75]

Przepis **art. 5 ust. 6** projektu definiuje pojęcie **funduszu emerytalnego** zgodnie z warunkami określonymi w art. 3.33 Dyrektywy. Pojęcie to obejmuje również „jednostkę świadczącą usługi emerytalne”, o której mowa w art. 3.34 Dyrektywy i odpowiednio **art. 5 ust. 6 pkt 2** projektu.

Fundusz emerytalny został zdefiniowany jako jednostka, która została utworzona i działa wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu zarządzania (administrowania) lub dostarczania świadczeń emerytalnych i świadczeń uzupełniających dla osób fizycznych, lub związanych ze świadczeniami emerytalnymi na rzecz osób fizycznych, i która spełnia dodatkowo jeden z warunków wskazanych w **art. 5 ust. 6 pkt 1 lit a i b**.

Zdanie wstępne ust. 6 i lit. a definicji funduszu emerytalnego są w dużym stopniu zbieżne z definicją „uznanego funduszu emerytalnego” zawartą w art. 3 ust. 1 lit. i) pkt (i) Modelowej konwencji OECD. Tym samym komentarz do tego artykułu konwencji ma również znaczenie dla tej definicji, z zastrzeżeniem różnic między Modelowymi zasadami OECD a Modelową konwencją OECD.

Definicja ta różni się jednak od definicji stosowanej w Modelowej konwencji OECD, ponieważ została zmodyfikowana w celu usunięcia odniesienia do tego, że fundusz podlega opodatkowaniu jako odrębny podmiot w jurysdykcji utworzenia tego funduszu, aby objąć

⁵⁸ Zgodnie z Komentarzem warunek ten nie powinien być odczytywany jako eliminujący z zakresu definicji NPO jednostkę, która w ramach swojej działalności na rzecz pozyskiwania środków finansowych sprzedaje koszulki lub inne produkty ze swoim logo. Nie spełni natomiast tego warunku podmiot, który zajmuje się wyłącznie sprzedażą takich produktów nawet jeśli zrezygnowałby ze swoich zysków na szczytny cel.

fundusze emerytalne utworzone w formie porozumienia prawnego, takiego jak trust. Definicja ta ma zastosowanie zarówno do publicznych, jak i prywatnych funduszy emerytalnych.

Lit. b z kolei rozszerza definicję funduszu emerytalnego na fundusz, który nie jest regulowany jako taki, ale jest utrzymywany przez fundusz powierniczy lub inny układ powierniczy w celu wypełnienia zobowiązań emerytalnych, które są zabezpieczone lub w inny sposób chronione przepisami krajowymi. Ta rozszerzona definicja ma na celu objęcie każdej sytuacji, w której określony podmiot nie podlega regulacji jako fundusz emerytalny, ale został utworzony w celu administrowania świadczeniami emerytalnymi lub ich zapewniania, a świadczenia te są zabezpieczone lub w inny sposób chronione przepisami krajowymi i finansowane z puli aktywów utrzymywanych na podstawie umowy powierniczej lub funduszu powierniczego w celu zabezpieczenia wypełnienia zobowiązań emerytalnych. Dotyczy to na przykład samodzielnie zarządzanych funduszy emerytalnych, w przypadku których przedsiębiorstwo wielonarodowe zarządza funduszami na rzecz swoich pracowników, w przypadku gdy świadczenia te są zabezpieczone przepisami krajowymi. [Komentarz, 10.1;90]

Art. 5 ust. 6 pkt 2 wymienia szczególny typ funduszu emerytalnego, jakim jest **jednostka świadcząca usługi emerytalne**. Pojęcie to określone zostało w **ust. 7** i obejmuje dwa rodzaje jednostek. Po pierwsze, mogą to być jednostki ustanowione w celu prowadzenia wyłącznie lub prawie wyłącznie działalności polegającej na inwestowaniu środków na rzecz funduszu emerytalnego, o którym mowa w **art. 5 ust. 6 pkt 1**. Po drugie mogą to być jednostki, które zostały utworzone i działają wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu prowadzenia działalności pomocniczej w stosunku do działalności regulowanej prowadzonej przez taki fundusz emerytalny.

Wyrażenie „*wyłącznie lub prawie wyłącznie*” zawarte w omawianych przepisach opiera się na sformułowaniu użytym w definicji „*uznanego funduszu emerytalnego*” w art. 3 Modelowej konwencji OECD i w komentarzu do tej konwencji odnoszącym się do tego wyrażenia (zob. pkt 10.11 tego komentarza), z tym, że jego interpretacja musi uwzględniać różnice między Modelowymi zasadami OECD a Modelową konwencją OECD.

Pomocnicze jednostki wyłączone

Szczególną kategorię jednostek wyłączonych, określoną w **art. 5 ust. 2 pkt 7 i 8**, stanowią jednostki o charakterze „pomocniczym” względem zasadniczych jednostek wyłączonych, spełniające dwa kryteria, z których pierwsze odnosi się do rodzaju jednostki posiadającej udziały lub prawa w takiej jednostce pomocniczej i wysokości tych udziałów lub, a drugie do rodzaju wykonywanej przez nie działalności albo rodzaju osiąganych przychodów. I tak, zgodnie z **pkt 7** jednostkami wyłączonymi są również takie jednostki, w których:

- a) co najmniej **95%** nominalnej wartości ich udziałów lub praw o podobnym charakterze (a w przypadku udziałów lub praw nie posiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw), posiadają jednostki wyłączone wskazane w **pkt 1-6** (z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne), (stanowi to tzw. „**test własności**”), lub
- b) wyłącznym lub niemal wyłącznym przedmiotem działalności takich jednostek jest utrzymywanie aktywów (w tym zarządzanie takimi aktywami) lub inwestowanie środków finansowych (w tym pochodzących z pożyczek/kredytów) na rzecz jednostek

wyłączonych będących ich właścicielami lub prowadzenie działalności pomocniczej w stosunku do działalności takich jednostek (stanowi to tzw. „test działalności”).

Ponadto, zgodnie z **pkt 8** jednostkami wyłączonymi są jednostki, w których co najmniej **85%** nominalnej wartości udziałów lub praw o podobnym charakterze (a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw) posiadają jednostki wyłączone wskazane powyżej (z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne), a prawie cały ich dochód pochodzi z wyłączonych dywidend lub zysków (strat) kapitałowych⁵⁹.

Ratio legis rozszerzenia kategorii jednostek wyłączonych o jednostki wskazane w **art. 5 ust. 2 pkt 7 i 8** projektu jest to, że jednostki wyłączone, określone w **pkt 1–6**, mogą być zobowiązane, np. z przyczyn regulacyjnych, do posiadania aktywów lub pełnienia określonych funkcji za pośrednictwem oddzielnych jednostek (np. zgodnie z prawem niektórych jurysdykcji fundusz inwestycyjny może mieć zakaz bezpośredniego dokonywania inwestycji, celem ograniczenia jego odpowiedzialności).

Aby posiadać status jednostki wyłączonej, o których mowa powyżej w **lit. a i b**, udziały mogą być posiadane przez jednostki wskazane w **ust. 2 pkt 1–6** również za pośrednictwem innych takich jednostek wyłączonych.⁶⁰ Przepisy te nie mają natomiast zastosowania, jeżeli jednostka, o której mowa w **art. 5 ust. 2 pkt 7 i 8** znajduje się w posiadaniu jednostki świadczącej usługi emerytalne, określonej w **art. 5 ust. 6 pkt 2**.

W przypadku, gdy dana grupa składa się wyłącznie z jednostek wyłączonych, Zasady GloBE nie mają zastosowania. [Komentarz, 1.5;39]

Odnosząc się do wskazanego w definicji pomocniczych jednostek wyłączonych testu własności, Zarówno Dyrektywa, jak i Modelowe zasady, posługują się w tym kontekście pojęciem „wartości jednostki”. Jak podkreśla się w Komentarzu, wyrażenie to nie jest tożsame z pojęciem udziałów własnościowych zdefiniowanym w **art. 2 ust. 1 pkt 43** projektu. Pojęcie wartości jednostki odnosi się do wartości posiadanego udziału kapitałowego danej jednostki. [Komentarz, 1.5.2;50] Z tego względu w projekcie odwołano się w tym zakresie do wartości nominalnej udziałów wyemitowanych przez jednostkę, o której mowa w omawianych przepisach, a w przypadku niewystępowania wartości nominalnej udziałów – do ich wartości emisyjnej. Tym samym dla oceny spełnienia tego testu nie mają znaczenia bieżące zmiany w wartości rynkowej takich udziałów.⁶¹

Przykład

Nowo utworzona jednostka emituje 200 akcji zwykłych o wartości 1 PLN każda oraz 100 akcji uprzywilejowanych o wartości 2 PLN każda. Akcjonariusz takiej jednostki otrzymuje wszystkie akcje zwykłe oraz 90 akcji uprzywilejowanych. W takiej sytuacji wartość jednostki wynosi 400, a udziałowiec jednostki wyłączonej posiada 95% (380/400) jej wartości w rozumieniu tych przepisów.

⁵⁹ Są to pozycje wyłączone z kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki na mocy przepisów **działu V**.

⁶⁰ Przepisy **art. 5 ust. 2 pkt 7 i 8** mają zastosowanie również w przypadku, gdy jednostka składowa znajduje się w posiadaniu jednostki wyłączonej, która nie wchodzi w skład danej grupy z uwagi na to, że nie podlega ona konsolidacji pełnej. Przykładowo, jednostka dominująca najwyższego szczebla, której wszystkie udziały należą do funduszu inwestycyjnego, który nie podlega konsolidacji pełnej, może też kwalifikować się jako jednostka wyłączona na podstawie ww. przepisów. [Komentarz, 1.5.2;45]

⁶¹ Co jest zgodne z Komentarzem [1.5.2;51].

Obliczenia wartości udziałów, na potrzeby stosowania **art. 5 ust. 2 pkt 7 i 8**, należy dokonać według stanu na dzień ostatniej zmiany wartości udziałów w kapitale takiej jednostki⁶².

Z kolei „test działalności” – w zakresie określonym w **art. 5 ust. 2 pkt 7 lit. a** – wymaga, aby wszystkie lub prawie wszystkie działania danej jednostki były związane z utrzymywaniem aktywów (w tym zarządzaniem takimi aktywami) lub inwestowaniem lub lokowaniem środków finansowych na rzecz jednostek wyłączonych. Przykładem takiej jednostki są, działające w niektórych jurysdykcjach, państwowe fundusze majątkowe (*sovereign wealth funds*), przechowujące i inwestujące aktywa na rzecz rządu. Natomiast omawianego testu nie spełni np. przedsiębiorstwo lotnicze będące własnością Skarbu Państwa, ponieważ działalność linii lotniczych stanowi prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym wykracza poza posiadanie aktywów i inwestowanie funduszy.

Zgodnie z Komentarzem [1.5.2;53] inwestowanie środków finansowych w ramach testu działalności obejmuje również sytuację, w której jednostka zależna takiej jednostki wyłączonej pożycza środki finansowe od podmiotów trzecich w celu bezpośredniego nabycia aktywów (w tym udziałów własnościowych w spółkach operacyjnych), co zostało wprost uwzględnione w ustawie w treści omawianego warunku.

Kwalifikacja danej jednostki jako jednostki wyłączonej ma, na gruncie Zasad GloBE, trzy praktyczne skutki, tj.:

- Po pierwsze, nie stosuje się do takich jednostek Zasad IIR i UTPR; w związku z tym jednostka wyłączona, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla nie musi stosować Zasady IIR, a zasada ta musi być stosowana przez następną jednostkę w łańcuchu własności (jeśli ona również nie jest jednostką wyłączoną).
- Po drugie, atrybuty GloBE jednostek wyłączonych na potrzeby GloBE, takie jak ich zyski, straty, naliczone podatki, rzeczowe aktywa trwałe i koszty wynagrodzeń, zasadniczo nie są brane pod uwagę dla potrzeb różnych kalkulacji w ramach Systemu GloBE, z wyjątkiem obliczania minimalnego przychodu grupowego na potrzeby ustalenia spełnienia warunku objęcia danej grupy Zasadami GloBE, o którym mowa w **art. 4 ust. 1**.

Po trzecie, jednostki wyłączone nie mają żadnych obowiązków administracyjnych wynikających z Zasad GloBE (np. składania **Informacji GloBE**), a dane dotyczące ich zysków, podatków, aktywów itp. nie są, co do zasady, zgłaszane w Informacji GloBE.

Przepis **art. 5 ust. 8** precyzuje, iż spełnienie warunków wskazanych w **art. 5 ust. 3-6** (tj. warunków dla jednostek rządowych, organizacji międzynarodowych, organizacji nienastawionych na zysk itd.) ocenia się uwzględniając centralę i wszystkie jej stałe zakłady. Tym samym działalności podejmowanej przez stały zakład nie uznaje się za odrębną zarówno przy stosowaniu „testu działalności”, jak i przy ustalaniu, czy „prawie cały dochód” jednostki pochodzi z wyłączonych dywidend lub wyłączonych zysków (strat) kapitałowych. Tym samym, jeżeli spełnione są wskazane warunki (zarówno przez centralę jak i wszystkie jej stałe zakłady), jednostka będąca centralą jak i jej wszystkie stałe zakłady są jednostkami wyłączonymi. Natomiast w przypadku braku spełnienia tych warunków (czy to przez centralę

⁶² Np. na dzień wyemitowania przez jednostkę nowych akcji akcjonariuszowi mniejszościowemu, czy pracownikom w ramach pakietu wynagrodzeń.

czy przez jakikolwiek stały zakład) ani centrala ani jej żaden stały zakład nie będą jednostkami wyłączonymi.⁶³

Art. 5 ust. 9 projektu odnosi się do jednostek pomocniczych względem organizacji nienastawionych na zysk. Jak zaznaczono w Wytycznych z lutego 2023 r.⁶⁴, organizacja nienastawiona na zysk może zakładać jednostki (spółki zależne) będące w całości ich własnością, aby podejmować działalność komercyjną w celu pozyskiwania funduszy na działalność charytatywną. Zgodnie z niektórymi standardami rachunkowości organizacje nienastawione na zysk są zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a zatem istnieje pewne prawdopodobieństwo (większe niż w przypadku innych jednostek wyłączonych), że będą one stanowiły jednostki dominujące najwyższego szczebla grupy. Ponieważ przychody NPO nie są wyłączone z progu skonsolidowanych przychodów, transakcje handlowe spółek zależnych organizacji nienastawionych na zysk, które mają na celu finansowanie działalności charytatywnej tej organizacji, mogą podlegać Zasadom GloBE i potencjalnie podlegać opodatkowaniu wyrównawczemu.

Stąd, w ślad za Wytycznymi Administracyjnymi, **art. 5 ust. 9** projektu wprowadza dodatkowy *test działalności* w odniesieniu do takich jednostek, których udziały własnościowe są w 100% własnością, bezpośrednio lub pośrednio, organizacji nienastawionych na zysk. Spełnienie tego testu pozwala na ich wyłączenie z zakresu Zasad GloBE.

W szczególności, działalność takiej jednostki uznaje się za „pomocniczą”, na gruncie **art. 5 ust. 2 pkt 7 lit. b**, w stosunku do działalności prowadzonej przez organizację nienastawioną na zysk, jeżeli skonsolidowane przychody wszystkich jednostek danej grupy (z wyłączeniem przychodów uzyskanych przez samą NPO i tę jednostkę) nie przekraczają niższej z kwot:

- (a) 750 mln EUR (z uwzględnieniem dostosowania do roku podatkowego innego niż 12 miesięcy) albo
- (b) 25% przychodów grupy za rok podatkowy.

Ponadto, niektóre organizacje nienastawione na zysk mogą spełniać jednocześnie definicję jednostki rządowej. Taka jednostka może stosować dodatkowy test działalności, o którym mowa w **art. 5 ust. 9**, w odniesieniu do przychodów swoich jednostek zależnych. Przykłady takich jednostek rządowych mogą obejmować rządowe jednostki edukacyjne, instytucje badawcze i szpitale, a także inne rządowe jednostki świadczące usługi opieki zdrowotnej.

Finalnie, przepis **art. 5 ust. 10** wprowadza wybór w zakresie odstąpienia od stosowania omawianego wyłączenia z zakresu ustawy w odniesieniu do „jednostki pomocniczej” wskazanej w **art. 5 ust. 2 pkt 7 lub 8**, a tym samym traktowanie jej jako jednostki składowej danej grupy objętej Zasadami GloBE. Wybór taki dotyczy konkretnej jednostki wyłączonej, o której mowa w tych przepisach, co oznacza, że rezygnacja z wyłączenia może dotyczyć jednej lub wielu takich jednostek. Ramy proceduralne dokonywania tego rodzaju wyborów na gruncie projektowanej ustawy określa art. 137 (por. dalsza część uzasadnienia).

Art. 6 [Zakres opodatkowania grupy krajowej i grupy międzynarodowej]

W świetle powołanych w części ogólnej uzasadnienia wytycznych Komisji Europejskiej, w przypadku wprowadzenia - równoległe do globalnego podatku wyrównawczego - krajowego

⁶³ Wytyczne z lutego 2023 r., pkt 1.5 par. 8, dot. par. 1.5.2;43 Komentarza.

⁶⁴ Wytyczne z lutego 2023 r., pkt 1.6.

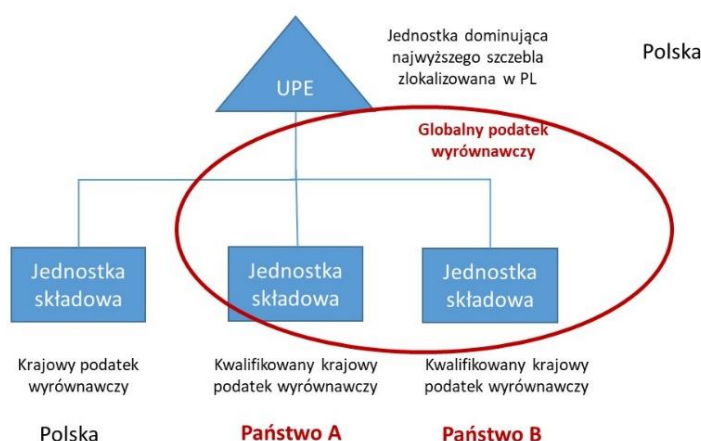
podatku wyrównawczego, możliwe jest nieobejmowanie globalnym podatkiem wyrównawczym "sytuacji krajowych". Stosownie do powyższego, po pierwsze **art. 6 ust. 1** wprowadza bardzo istotną zasadę, że **globalnego podatku wyrównawczego nie oblicza się w przypadku grupy krajowej**. Stąd, w dziale II regulującym globalny podatek wyrównawczy brak jest odniesień do grup krajowych.

Tym samym, jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy krajowej nie oblicza globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do jednostek tej grupy, bowiem podlegają one opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym. Zasada ta dotyczy również jednostek dominujących grupy krajowej, jako że jednostki te także podlegają opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym.

W przypadku grupy krajowej nie oblicza się również podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Zgodnie z przepisami działu IV podatnikiem tego podatku jest wyłącznie jednostka składowa grupy międzynarodowej, co wynika z logiki działania tego podatku (w świetle przepisów Dyrektywy oblicza się go, w przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej nie podlega Kwalifikowanej Zasadzie IIR, jest nisko opodatkowana lub jest wyłączona).

Po drugie, **art. 6 ust. 2** odnosi się grup międzynarodowych, w których jednostka dominująca będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego (zazwyczaj jednostka dominująca najwyższego szczebla) jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polski i wśród swych jednostek posiada w szczególności jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji (co jest sytuacją typową). Tym samym, te jednostki składowe – jako zlokalizowane w Polsce – objęte będą przepisami o krajowym podatku wyrównawczym. Zgodnie z **art. 6 ust. 2**, jeżeli dla takiej jednostki grupy międzynarodowej oblicza się krajowy podatek wyrównawczy, jednostki tej nie uwzględnia się przy obliczeniu globalnego podatku wyrównawczego. Przedstawia to poniższy schemat, zgodnie z którym globalny podatek wyrównawczy obliczany jest przez polską jednostkę dominującą najwyższego szczebla jedynie w odniesieniu do jednostek składowych w innych jurysdykcjach.⁶⁵

Grupa międzynarodowa



⁶⁵ Następuje to przy założeniu, że grupa nie stosuje wobec tych jurysdykcji bezpiecznej przystani w odniesieniu do pobieranego w tych jurysdykcjach kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego; w przypadku niestosowania takiej bezpiecznej przystani, kwalifikowany zagraniczny podatek wyrównawczy podlega odliczeniu od globalnego podatku wyrównawczego należnego od polskiej jednostki dominującej.

Głównym skutkiem zastosowania **art. 6** jest to, iż na gruncie krajowym nie następuje swojego rodzaju dublujące się obliczanie globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do (1) grup krajowych, (2) zlokalizowanych na terytorium RP jednostek grup międzynarodowych.

Rozdział 3 – Lokalizacja jednostki oraz stałego zakładu

Przepisy **art. 7 – 9** stanowią implementację art. 4 Dyrektywy (art. 10.3 Modelowych zasad OECD).

Przepisy te zawierają dwa rodzaje postanowień:

- Pierwszy z nich ustanawia reguły określające, gdzie dana jednostka jest zlokalizowana (ang. „*location*”) do celów Zasad GloBE (**art. 7**);
- Drugi rodzaj przepisów (**art. 8**) zawiera reguły kolizyjne rozstrzygające sytuacje, w których – zgodnie z pierwszą grupą przepisów – dana jednostka jest zlokalizowana w dwóch lub większej liczbie jurysdykcji.

Ustalenie lokalizacji jednostki i stałego zakładu, w rozumieniu Zasad GloBE, jest ważne dla określenia wysokości efektywnej stawki podatkowej oraz dla określenia, w której jurysdykcji dana jednostka podlega opodatkowaniu wyrównawczemu.

Należy zaznaczyć, że reguły te nie mają wpływu na postanowienia krajowe i postanowienia umowne odnoszące się do rezydencji jednostki, będącej podatnikiem danej jurysdykcji. „Lokalizacja” jest także pojęciem odmiennym niż „siedziba” (nawet jeżeli w praktyce, w wielu przypadkach jednostka będzie zlokalizowana na potrzeby Zasad GloBE w jurysdykcji, w której posiada siedzibę).

Art. 7 [Lokalizacja jednostki]

Przepis art. 7 implementuje art. 4.1 Dyrektywy. Wskazuje on na **sposób ustalenia lokalizacji jednostki innej niż jednostka pośrednicząca**.

Zgodnie z omawianym przepisem (**ust. 1**) jednostka taka jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest uznawana za rezydenta podatkowego na podstawie jej miejsca faktycznego zarządu, miejsca utworzenia lub innego kryterium o podobnym charakterze. Mając na uwadze pewność stosowania prawa, przepis ten precyzuje, że rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej - w rozumieniu ust. 1 jest jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. jednostka objęta nieograniczonym obowiązkiem podatkowym na gruncie ww. ustawy.

Zgodnie z ww. przepisem reguły ustalania lokalizacji jednostki opierają się na kwalifikacji przyjętej w prawie danej jurysdykcji dla celów określenia rezydencji podatkowej. Tym samym w większości przypadków jurysdykcja, której dana jednostka jest rezydentem podatkowym, będzie również jurysdykcją lokalizacji tej jednostki dla celów GloBE. **Art. 7 ust. 1** odwołuje się w tym zakresie do kryteriów typowo stosowanych przez państwa lub jurysdykcje OECD dla ustalenia rezydencji podatkowej jednostek, tj. miejsca faktycznego zarządu, miejsce utworzenia oraz innych podobnych kryteriów.

Art. 7 nie jest ograniczony jedynie do osób prawnych. Stosuje się go do każdej jednostki, która jest traktowana jako rezydent danej jurysdykcji na mocy jej przepisów krajowych. Dotyczy on zatem także np. spółek osobowych, które są traktowane w danej jurysdykcji na gruncie

podatkowym tak jak osoby prawne (w Polsce np. spółka komandytowa). I odwrotnie, przepis ten nie znajdzie zastosowania do osób prawnych, które zgodnie z prawem danej jurysdykcji są traktowane jako jednostki transparentne podatkowo.⁶⁶

Art. 7 ust. 2 wprowadza regułę uzupełniającą, zgodnie z którą w przypadku:

- 1) jednostki, której lokalizacji nie można ustalić na podstawie kryteriów rezydencji wskazanych w **ust. 1 lub**
- 2) jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla lub jednostką dominującą będącą podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego albo jednostką obowiązującą do stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania

- należy przyjąć, że jest ona zlokalizowana w **jurysdykcji, w której została ona utworzona**. Odnosząc się do jednostki, której lokalizacji na bazie ogólnych kryteriów rezydencji wskazanych w **ust. 1**, reguła uzupełniająca, dotycząca jurysdykcji utworzenia, znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku jurysdykcji, w których nie obowiązuje opodatkowanie CIT.

Art. 7 ust. 3 wprowadza natomiast regułę, zgodnie z którą jednostka pośrednicząca inna niż jednostka dominująca określona w **ust. 2 pkt 2 nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji**. Będzie to zatem każda „zwykła” jednostka pośrednicząca (traktowana jako przejrzysta podatkowo w jurysdykcji jej utworzenia), tj. taka która nie jest ani UPE ani inną jednostką dominującą stosującą Zasadę IIR/Kwalifikowaną Zasadę IIR. Podobna reguła dotyczy stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d. Do takich jednostek i stałych zakładów odwołuje się definicja bezpieczeństwa jednostki składowej zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 2, tzn. jeżeli taka jednostka pośrednicząca lub stały zakład wchodzi w skład danej grupy, określa się ją jako bezpieczną jednostkę składową. Taki status ma istotne skutki na gruncie Zasad GloBE. W przypadku bezpiecznej jednostki składowej efektywną stawkę podatkową ustala się odrębnie od wszystkich innych jednostek (efektywna stawka podatkowa jest ustalana na poziomie pojedynczej bezpiecznej jednostki składowej).

Art. 7 ust. 4 nawiązuje natomiast do podziału wynikającego z definicji stałego zakładu. I tak, zgodnie

z **ust. 4**, stałe zakłady, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a-c, są zlokalizowane w jurysdykcjach określonych w poszczególnych literach tego przepisu definicyjnego. Tym samym, stały zakład jest zlokalizowany w jurysdykcji, w której:

- jest traktowany dla celów podatkowych jako zakład i podlega w tej jurysdykcji opodatkowaniu podatkiem dochodowym zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a** ustawy;

⁶⁶ Zgodnie z Komentarzem, dla statusu danej jednostki jako rezydenta podatkowego danej jurysdykcji istotne znaczenie ma takie jego traktowanie na gruncie prawa ogólnokrajowego (w tym np. federalnego). Różnice w tym zakresie wynikające z prawa obowiązującego na szczeblu lokalnym nie mają znaczenia dla celów GloBE.

Ponadto, w przypadku, gdy określona jurysdykcja zezwala jednostce utworzonej zagranicą na dokonanie wyboru uznania jej za rezydenta podatkowego tej jurysdykcji, istnienie takiej możliwości prawnej samo w sobie nie decyduje o ustaleniu lokalizacji jednostki w tej jurysdykcji (jeśli nie dokona ona takiego wyboru). Fakt istnienia takiej możliwości nie stanowi „kryterium o podobnym charakterze”, o którym mowa w omawianym przepisie.

- dochód przypisany temu zakładowi podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na zasadach właściwych dla podatku dochodowego w sposób porównywalny do opodatkowania takim podatkiem rezydentów podatkowych tej jurysdykcji (zasada netto) – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. b** ustawy;
- znajduje się miejsce prowadzenia działalności – w przypadku zakładu, o którym mowa w **art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. c** ustawy (tj. gdy taki zakład nie podlega opodatkowaniu od dochodu netto w państwie lub jurysdykcji źródła, ponieważ państwo lub jurysdykcja nie posiada systemu opodatkowania CIT, ale taki zakład spełnia warunki stałego zakładu określone w Modelowej konwencji OECD i państwo lub jurysdykcja miałyby prawo na podstawie art. 7 tej konwencji do opodatkowania dochodu, który zostałby przypisany do takiego zakładu).

Jak wynika z powyższego, w przypadku stałego zakładu w większości przypadków będzie on zlokalizowany dla celów GloBE w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej (tj. w jurysdykcji, w której powstaje zakład zgodnie z mającą zastosowanie UPO, krajowymi przepisami podatkowymi lub w oparciu o fizyczną lokalizację).

W niektórych przypadkach natomiast, jak wskazano wcześniej w zakresie **ust. 3**, stały zakład nie będzie zlokalizowany w żadnej jurysdykcji. W przypadku takich stałych zakładów obowiązują zasady dla bezpieczeństwa jednostek składowych, tj. dochody i podatki przydzielone temu stałemu zakładowi będą traktowane jako dochody nieprzyporządkowane do danej jurysdykcji i, jako takie, będą podlegać uwzględnieniu w ramach wyliczenia odrębnej efektywnej stawki podatkowej (na poziomie pojedynczego stałego zakładu). W praktyce sytuacja taka wystąpi, gdy jurysdykcja rezydencji centrali zwalnia dochód osiągniany przez jej stały zakład ze względu na to, że dochód ten można przypisać temu zagranicznemu stałemu zakładowi, który nie jest uznawany (identyfikowany) zgodnie z prawem jurysdykcji, w której prowadzi on działalność.

W świetle wskazanych przepisów można uznać, że stały zakład jest zlokalizowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu **art. 7 ust. 4**, jeżeli zagraniczny zakład istnieje zgodnie z mającą zastosowanie UPO albo jeżeli jednostka prowadząca działalność za pośrednictwem zakładu podlega obowiązkowi podatkowemu na podstawie art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od dochodów, które osiąga na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem tego zakładu, a między Rzeczpospolitą Polską a jurysdykcją lokalizacji tej jednostki nie ma zastosowania UPO. Chodzi zatem o podleganie w Rzeczypospolitej Polskiej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w odniesieniu do działalności prowadzonej poprzez taki zakład.

Art. 8 [Reguły kolizyjne]

Przepis **art. 8** projektu zawiera reguły kolizyjne znajdujące zastosowanie w sytuacji, gdy na podstawie **art. 7** okaże się, że jednostka składowa, inna niż stały zakład, jest zlokalizowana w dwóch jurysdykcjach (*jednostka o podwójnej rezydencji*).

Przepis ten odnosi się do dwóch odmiennych sytuacji, których wyróżnikiem jest (i) obowiązywanie bądź (ii) nieobowiązywanie (w tym brak) między właściwymi jurysdykcjami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (**art. 8 ust. 1 pkt 1-2**).

Omawiany przepis ma zastosowanie odrębnie do każdego roku podatkowego. Oznacza to, że jednostka składowa może być zlokalizowana w różnych jurysdykcjach w różnych latach podatkowych, w zależności od wyniku zastosowania reguł kolizyjnych w danym roku podatkowym.

Zasady określone w **art. 8** stosuje się w sytuacjach, gdy jednostka składowa jest zlokalizowana (zgodnie z **art. 7**) również w więcej niż dwóch jurysdykcjach [Komentarz, 10.3.4;207].

Reguły stosowane w sytuacji, w której istnieje obowiązująca UPO

Art. 8 ust. 1 pkt 1 ma zastosowanie w przypadku, gdy jurysdykcje, w których jednostka składowa miałaby (*ex iure*) ustaloną lokalizację, posiadają obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, której odpowiednie postanowienia weszły w życie.

W tym przypadku możliwe są dwie sytuacje. Po pierwsze (czego dotyczy **art. 8 ust. 1 pkt 1**), odpowiednia UPO rozwiązuje kwestię podwójnej rezydencji, na przykład na mocy regulacji analogicznej do art. 4 ust. 3 Modelowej konwencji OECD. W takim przypadku Zasady GloBE są zgodne z postanowieniami umowy. Dzieje się tak niezależnie od rodzaju reguły rozstrzygającej (ang. „*tiebreaker rule*”), zawartej w odpowiedniej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania (na przykład postanowienie rozstrzygające kwestię podwójnej rezydencji na korzyść miejsca faktycznego zarządu lub na mocy porozumienia osiągniętego między dwoma właściwymi organami).

Po drugie, może zajść sytuacja, że odpowiednia UPO nie rozwiązuje przypadku podwójnej rezydencji. Na przykład zasada rozstrzygania sporów stanowi, że jednostka składowa nie będzie traktowana jako rezydent żadnej z jurysdykcji do celów umowy (**art. 8 ust. 3 pkt 1**), czy też UPO wymaga zawarcia porozumienia między właściwymi organami, a porozumienie to nie zostało zawarte w terminie 15 miesięcy od końca roku podatkowego, którego dotyczy⁶⁷(**art. 8 ust. 1 pkt 2**). W takich przypadkach znajdują zastosowanie reguły właściwe w sytuacji braku UPO (**ust. 1 pkt 2**) albo dalsze reguły kolizyjne (**ust. 2**).

Reguły stosowane w sytuacji, w której nie obowiązuje UPO

W przypadku, gdy między właściwymi jurysdykcjami nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (**art. 8 ust. 1 pkt 2**) ustalenie lokalizacji jednostki na gruncie Systemu GloBE następuje w oparciu o sztywne reguły stosowane w poniższej kolejności. I tak, zgodnie z nimi uznaje się, że jednostka taka jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której:

- i. naliczono wyższą kwotę podatków kwalifikowanych (bez podatków wynikających ze stosowania przepisów o CFC⁶⁸);
- ii. kwota wyłączenia z tytułu posiadania substratu majątkowo-osobowego jest wyższa – w sytuacji, gdy kwoty naliczonych podatków kwalifikowanych w tych jurysdykcjach wynoszą zero lub są równe;

W powyższym kontekście **ust. 5** wskazuje na zasadę przeliczania walut w przypadku, gdy porównuje się np. kwoty podatków kwalifikowanych jednostek składowych danej grupy zlokalizowanych w dwóch różnych jurysdykcjach. Jeżeli kwoty te wyrażone są w różnych

⁶⁷ Zob. Komentarz [10.3.4;198].

⁶⁸ W tym zakresie Komentarz [10.2;203] wyjaśnia ponadto, że nie uwzględnia się podatków zagranicznych, w szczególności podatku u źródła rozliczonego w innej jurysdykcji.

walutach, kwoty te przelicza się na walutę prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z metodą dopuszczalną przez dany standard rachunkowości.

Ponadto, w przypadku, gdy lokalny rok podatkowy (przede wszystkim na gruncie CIT) różni się od roku podatkowego w rozumieniu GloBE, kwotę podatków, które porównuje się w ramach reguł kolizyjnych zgodnie z **art. 8 ust. 1 pkt 2 lit a**, dostosowuje się proporcjonalnie do liczby miesięcy odpowiadających rokowi podatkowemu.

Przykład

*Jednostka składowa zapłaciła 120 podatku kwalifikowanego (CIT) za pierwszy lokalny rok podatkowy i 60 za drugi lokalny rok podatkowy. Lokalny rok podatkowy (dla celów CIT) tej jednostki trwa od 1 lipca do 30 czerwca, z kolei rok podatkowy dla celów GloBE jest równy rokowi kalendarzowemu i rok ten nakłada się na dwa lokalne lata podatkowe dla celów CIT. W tym przypadku kwotę podatku dla potrzeb reguł kolizyjnych ustala się – za rok podatkowy przyjęty dla GloBE – jako $90 [(120/12)*6 + (60/12)*6]$.*

Jak wskazuje **art. 8 ust. 2**, w przypadku gdy ustalenie lokalizacji jednostek składowych nie jest możliwe w oparciu o przysługujące im kwoty obniżenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego uznaje się, że taka jednostka:

- jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której została utworzona – w przypadku jednostek dominujących najwyższego szczebla;
- nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji – w przypadku pozostałych jednostek.

Zastosowanie reguł kolizyjnych określonych w **art. 8 ust. 1-3** projektu może prowadzić do ustalenia lokalizacji jednostki będącej jednostką dominującą w jurysdykcji, w której nie byłaby ona zobowiązana do stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania. W takiej sytuacji, przepis **art. 8 ust. 4** przewiduje odstępstwo od wyników określonych w **art. 8 ust. 1-3** zezwalając innej jurysdykcji na nałożenie na taką jednostkę dominującą obowiązku stosowania tej zasady. Należy pamiętać, że przepisy **ust. 1-3** muszą być stosowane z uwzględnieniem zasady wynikającej z **ust. 4**.

Należy przyjąć, że na gruncie niniejszej regulacji nie zmienia się jurysdykcji, w której zlokalizowana jest taka jednostka. Jego rolą jest wyłącznie umożliwienie jurysdykcji innej niż jurysdykcja (wyłącznej) lokalizacji, ustalonej zgodnie z **art. 8 ust. 1-3**, na stosowanie kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania. Celem omawianego przepisu jest jak najpełniejsze odzwierciedlenie założeń Systemu GloBE, tj. stosowania w pierwszej kolejności (jeśli to możliwe) Zasady IIR (przed Zasadą UTPR).⁶⁹

⁶⁹ Końcowa treść **ust. 4** uwzględnia fakt, iż stosowanie wynikającej z niego normy może być ograniczone przez postanowienia konkretnej UPO. Tego rodzaju sytuacja może mieć miejsce, gdy zawarte w takiej umowie reguły kolizyjne jednoznacznie określają rezydencję jednostki dla celów stosowania tej umowy oraz przesadzają - w świetle zasad zawartych w przepisach analogicznych do art. 7 lub art. 21 Modelowej konwencji OECD - o niemożliwości opodatkowania przez drugą jurysdykcję takiej jednostki, w tym zgodnie z Kwalifikowaną Zasadą IIR. [Komentarz, 10.1;20] W przypadku, gdy UPO zawiera zasadę zgodną z art. 4 ust. 3 Modelowej konwencji OECD (lub analogiczną), wymagającą osiągnięcia porozumienia między właściwymi jurysdykcjami, takie porozumienie może przewidywać, że nie ogranicza ono danej jurysdykcji w stosowania Kwalifikowanej Zasady IIR w przypadku, gdy pierwsza jurysdykcja nie przyjęła tej zasady. Alternatywnie, jeżeli nie osiągnięto porozumienia między właściwymi organami, a jednostka składowa nie byłaby uprawniona do żadnej ulgi lub zwolnienia z podatku, wówczas nic nie stoi na przeszkodzie, aby inna jurysdykcja (ta, która wdrożyła Zasadę GloBE) mogła stosować Zasadę IIR. W tym przypadku ograniczenie, zawarte w końcowej części przepisu **art. 8**

Art. 9 [Zmiana lokalizacji w trakcie roku]

W przypadku, gdy jednostka składowa zmieniła miejsce lokalizacji w trakcie roku podatkowego, uznaje się, że jest ona zlokalizowana w jurysdykcji, w której była zlokalizowana w pierwszym dniu tego roku podatkowego. W kolejnym roku podatkowym jednostka taka będzie zlokalizowana w nowej jurysdykcji.

DZIAŁ II. Globalny podatek wyrównawczy

Rozdział 1 – Przepisy ogólne

Art. 10 [Podatnik globalnego podatku wyrównawczego]

Jak wskazano w części ogólnej uzasadnienia, Dyrektywa (art. 5.1), w myśl Zasad GloBE, zobowiązuje państwa członkowskie UE do nałożenia na ich jednostki dominujące najwyższego szczebla podatku wyrównawczego w ramach Zasady IIR, za dany rok podatkowy, w odniesieniu do ich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w innych jurysdykcjach oraz w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych, będących jednostkami bezpaństwowymi.

Ponadto Dyrektywa przewiduje obowiązek (art. 5.2 Dyrektywy) nałożenia opodatkowania wyrównawczego na samą UPE oraz jednostki składowe zlokalizowane w tej samej jurysdykcji, w której jest zlokalizowana UPE, jeżeli stanowią one jednostki o niskim poziomie opodatkowania. Analogiczna regulacja zawarta w art. 6.2, art. 7.2 oraz art. 8.2 Dyrektywy dotyczy jednostek dominujących innych niż UPE.

Art. 6 – 8 Dyrektywy wprowadzają odstępstwa od wyżej omówionej zasady z art. 5 Dyrektywy, wskazując okoliczności, w których obowiązek zastosowania Zasady IIR przechodzi na inne jednostki dominujące danej grupy. Wyjątki te rozciągają się na jednostki dominujące niższego szczebla – co stanowi wyraz realizacji podejścia „z góry w dół” – a także na jednostki dominujące w częściowym posiadaniu.

Wskazane powyżej przepisy Dyrektywy zostały implementowane w **dziale II** ustawy w zakresie reguł określenia podatnika zobowiązanego do stosowania Zasady IIR. Podatek nakładany na tej podstawie na jednostki dominujące określa się na gruncie ustawy „**globalnym podatkiem wyrównawczym**”. Katalog jednostek dominujących, do których odnosi się ten podatek określony jest w **art. 10** projektu.

Katalog jednostek dominujących będących podatnikami

Art. 10 projektu statuuje ogólną zasadę (art. 5.1 Dyrektywy), odnoszącą się do zakresu podmiotowego globalnego podatku wyrównawczego, zgodnie z którą podatnikiem tego podatku jest, w pierwszej kolejności **jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej**, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i wskazana **ust. 1 pkt 1** tego przepisu.

Ponadto, zgodnie z **art. 10 ust. 1 pkt 2-3**, mogą to być zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

ust. 4, nie znajdzie zastosowania, gdyż nie można mówić, że dana UPO „stoi na przeszkodzie”, czy też „zabrania” stosowania Zasad GloBE przez tę jurysdykcję.

- **jednostka dominująca niższego szczebla**, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączoną lub jednostką składową niepodlegającą w jurysdykcji swojej lokalizacji kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania;
- **jednostka dominująca w częściowym posiadaniu**, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział konsolidujący.

Jednostki dominujące, o których mowa w **art. 10 ust. 1 pkt 1-3** będą zobowiązane, na podstawie dalszych przepisów działu II, do ustalenia, czy jednostki składowe, w których posiada udziały własnościowe stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe, i czy w związku z tym jednostka ta zobowiązana jest rozliczyć globalny podatek wyrównawczy.

Przy ustalaniu statusu jednostki dominującej jako podatnika nie ma znaczenia wysokość udziałów własnościowych, posiadanych przez jednostkę dominującą w nisko opodatkowanych jednostkach składowych a. Okres posiadania udziałów własnościowych w ciągu roku podatkowego również nie ma znaczenia dla celów stosowania **art. 10**, ponieważ jest on uwzględniany na etapie obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Mianowicie, przy obliczaniu tego podatku uwzględnia się kwotę dochodu wykazanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy, która uwzględnia już okres posiadania nisko opodatkowanej jednostki składowej przez jednostkę dominującą w danym roku podatkowym.

Stosowanie zasady „z góry w dół” w odniesieniu do IPE

Art. 10 ust. 2 projektu wprowadza (określone w art. 6 i 7 Dyrektywy) wyjątki od głównej zasady wyrażonej w **art. 10 ust. 1 pkt 1**, wskazując okoliczności, w których status podatnika przechodzi - z jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy międzynarodowej - na jednostkę (lub jednostki) dominującą niższego szczebla, zlokalizowaną na terytorium RP. Ma to miejsce, w sytuacji gdy taka UPE:

- jest jednostką wyłączoną (w tym przypadku może chodzić o polską lub zagraniczną UPE) lub
- nie podlega w jurysdykcji swojej lokalizacji kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania (ten przypadek dotyczy UPE zlokalizowane w innej jurysdykcji).

W tych przypadkach podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego będzie, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada – bezpośrednio lub pośrednio – taka jednostka dominująca najwyższego szczebla (**ust. 1 pkt 2**).

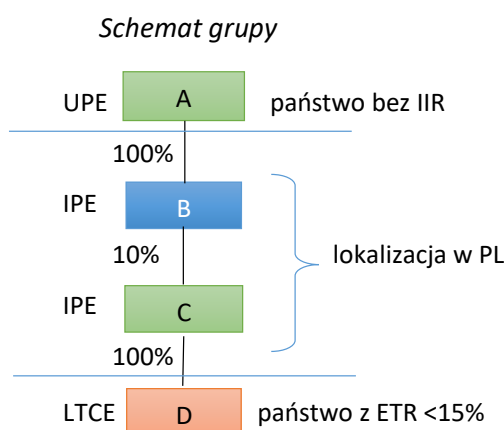
Należy zaznaczyć, iż dla pełnego zrozumienia norm wynikających z **art. 10 ust. 1 pkt 2** należy je odczytywać łącznie z normą, która wynika z **ust. 2** omawianego przepisu. Dopiero powiązanie obu tych regulacji pozwala na prawidłową identyfikację konkretnej IPE będącej podatnikiem w danych okolicznościach faktycznych. Wynika to z przyjętej konstrukcji przepisu **art. 10 ust. 1 pkt 2** (analogicznej do konstrukcji z Dyrektywy i Modelowych zasad), który *prima facie* uznaje za podatnika każdą jednostkę dominującą niższego szczebla grupy (poprzez odwołanie się do bezpośredniego, jak i pośredniego posiadania w niej udziałów konsolidujących przez UPE). Nie oznacza to jednak, że w ramach Systemu GloBE podatnikami

ma być jednocześnie szereg IPE, funkcjonujących w strukturze własności danej grupy międzynarodowej. Ograniczenie w tym zakresie wynika właśnie z **ust. 2**, a jego celem jest pozbawienie statusu podatnika (przyznanego na podstawie **art. 10 ust. 1 pkt 2**) tych IPE, które są „niżej” w strukturze własności grupy (niż inna IPE). I tak, na podstawie **ust. 2**, statusu podatnika nie będą finalnie posiadały te IPE, w których udział konsolidujący posiada, niebędąca jednostką wyłączoną, inna IPE (a zatem IPE znajdująca się wyżej w strukturze grupy), która w jurysdykcji swojej lokalizacji podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania. Taką jurysdykcją (stosującą tę zasadę), po wejściu w życie projektowanych regulacji, będzie również Rzeczpospolita Polska. Tym samym warunek ten będzie zawsze spełniony w przypadku, gdy taka „nadrzędna” IPE będzie zlokalizowana na terytorium RP.

Przykład

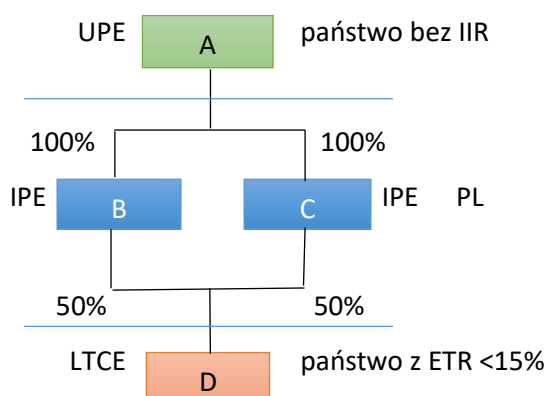
Jednostka A (niebędąca jednostką wyłączoną) jest UPE grupy międzynarodowej i jest zlokalizowana w jurysdykcji, która nie wprowadziła Zasad GloBE. UPE posiada udział konsolidujący o charakterze bezpośrednim w jednostce B, a także pośredni udział konsolidujący w jednostce C i D (tj. wszystkie wymienione jednostki posiadają 100% udziałów własnościowych kolejnej jednostki). Jednostki B i C są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Natomiast jednostka D jest zlokalizowana w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania. Jest to zatem nisko opodatkowana jednostka składowa (LTCE). Strukturę tę obrazuje diagram poniżej.

W tym przykładzie podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego będzie wyłącznie jednostka B. Taki sam rezultat wystąpiłby w przypadku, gdyby jurysdykcja UPE stosowała Zasadę IIR, lecz jednocześnie UPE stanowiłoby jednostkę wyłączoną.



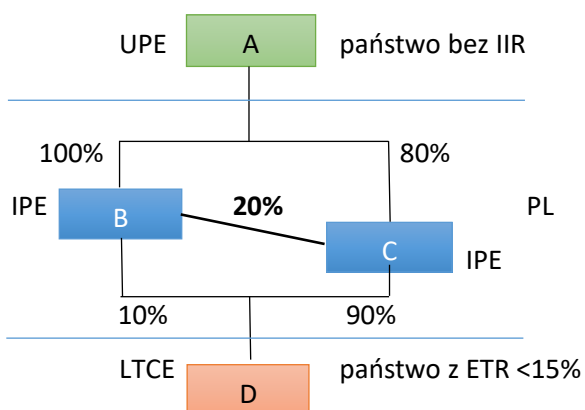
Gdyby powyższy przykład zmodyfikować w ten sposób, iż UPE byłoby również bezpośrednio wyłącznym właścicielem jednostki C, wówczas zarówno jednostka B, jak i C – jako IPE – posiadałyby status podatnika zgodnie z **art. 10 ust. 1 pkt 2**. Sytuację taką ilustruje poniższy schemat.

Schemat grupy



Warto podkreślić, iż **ust. 2** omawianego artykułu nie znajdzie zastosowania, a tym samym IPE znajdująca się niżej w strukturze własności grupy nie utraci przymiotu podatnika, jeżeli nadrzędna wobec niej IPE co prawda będzie posiadać w niej udział, ale nie będzie to udział konsolidujący. W związku z tym również w takim przypadku więcej niż jedna IPE w tej samej grupie międzynarodowej będzie finalnie posiadała status podatnika. Taką sytuację ilustruje poniższy schemat. Zgodnie z nim status podatnika posiadać będą obie IPE, tj. spółka B i C. Spółka C nie utraci tego statusu w związku z tym, że (nadrzędna wobec niej) spółka B nie posiada w spółce C udziału konsolidującego.

Schemat grupy



Użyte w przepisie **art. 10 ust. 2** pojęcie udziału konsolidującego, jaki w jednej IPE ma posiadać druga IPE, znajdująca się wyżej w strukturze grupy, należy czytać zgodnie z jego definicją określoną w **art. 2 ust. 1 pkt 42** ustawy, a właściwie z jej częścią mówiącą o jednostce, która byłaby zobowiązana do konsolidacji pełnej, gdyby sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Chodzi w tym przypadku o hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe, tj. sprawozdanie, które byłoby sporządzane dla danej grupy międzynarodowej, gdyby dana IPE była jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy.

Ponadto, jak wynika z ostatniego przykładu, wysokość udziałów własnościowych posiadanych przez IPE w danej jednostce składowej nie ma znaczenia dla określenia statusu tejże IPE na gruncie **art. 10** (co najwyżej może wpłynąć na status innej IPE, w której taka IPE posiada

udziały własnościowe). IPE może zatem posiadać 10% udziałów własnościowych w danej jednostce składowej i nadal być zobowiązana do stosowania Zasady IIR. Jednak kwota globalnego podatku wyrównawczego, którą taka IPE jest zobowiązana zapłacić, jest ograniczona do jej udziału w danej nisko opodatkowanej jednostce składowej.

Do IPE stosuje się takie same zasady jak w przypadku UPE, z tym wyjątkiem, że mają one zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do odpowiedniego podzbioru jednostek składowych, których udziały własnościowe są bezpośrednio lub pośrednio własnością IPE.

Jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu

Art. 10 ust. 1 pkt 3 projektu implementuje art. 8.1 Dyrektywy. Reguluje on status jednostki dominującej w częściowym posiadaniu (zdefiniowanej w **art. 2 ust. 1 pkt 16** ustawy) jako podatnika globalnego podatku wyrównawczego.

Na gruncie Systemu GloBE POPE jest, co do zasady, uznawana za podatnika odrębnego od UPE bądź IPE. Tym samym POPE jest podatnikiem (i jako taka jednostka dominująca stosuje Zasadę IIR) niezależnie od tego, czy podatnikiem jest również UPE albo IPE. Oznacza to, że Zasada IIR może być stosowana więcej niż raz w odniesieniu do tej samej jednostki składowej. W przypadku, gdy jednostka ta jest nisko opodatkowana i oblicza się globalny podatek wyrównawczy, podwójnego opodatkowania unika się w takiej sytuacji w ten sposób, że UPE bądź IPE zmniejsza następnie swoje zobowiązanie z tytułu globalnego podatku wyrównawczego (tj. udziałowy globalny podatek wyrównawczy, zależny od udziału procentowego danej UPE/IPE) o odpowiednią część podatku, która powinna zostać pobrana przez POPE na podstawie Zasady IIR (por. dalsze wyjaśnienia w zakresie obliczenia podatku).

W powyższym zakresie Zasady GloBE odbiegają od podejścia „z góry w dół” i zamiast tego wymagają od POPE stosowania Zasady IIR, niezależnie od tego, że znajduje się ona na dalszym miejscu w łańcuchu własności grupy. Rozwiązanie to ma na celu przeciwdziałanie potencjalnemu obejściu Zasad GloBE, które miałyby miejsce, gdyby POPE nie było odrębnym podatnikiem od UPE bądź IPE. Prowadziłoby to do nieopodatkowania tej części dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, która przypadałaby na udziałowców mniejszościowych niebędących członkami danej grupy⁷⁰. Zamiast tego System GloBE nakłada na POPE obowiązek stosowania Zasady IIR również w odniesieniu do jej udziału w globalnym podatku wyrównawczym, zapewniając w ten sposób, że obciążenie podatkowe wynikające z Zasad GloBE jest ponoszone przez udziałowców mniejszościowych w odpowiedniej proporcji.

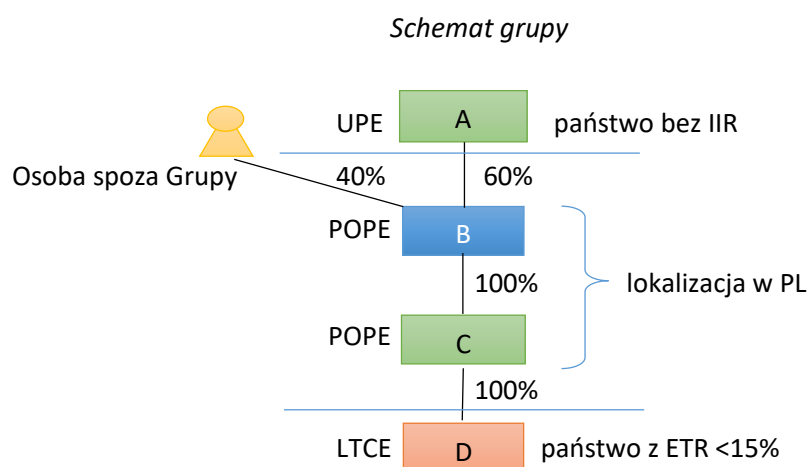
Przepis **art. 10 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3** został skonstruowany analogicznie jak **art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz stosowny ust. 2** i podobnie jak w przypadku tych ostatnich przepisów celem właściwego odczytania wynikającej z niego normy należy łącznie analizować oba ustępy. I tak, *prima facie* odrębnym podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego będą wszystkie POPE zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w których UPE posiada bezpośrednio lub pośrednio udział konsolidujący (**art. 10 ust. 1 pkt 3**). Jednakże **ust. 3** wyłącza ze statusu podatnika taką POPE, która jest w całości w posiadaniu innej POPE. Chodzi zarówno o inną POPE zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i POPE zlokalizowaną w innej jurysdykcji stosującej Kwalifikowaną Zasadę IIR.

⁷⁰ Na przykład, gdyby UPE posiadała 60% udziałów w POPE, a POPE posiadała 100% udziałów w LTCE, przy braku omawianego rozwiązania, UPE zapłaciłoby wyłącznie 60% globalnego podatku wyrównawczego przypadającego na LTCE (odpowiadającego przypisanemu UPE udziałowi procentowemu w LTCE).

Jak można zauważyć, inaczej niż w przypadku IPE (**art. 10 ust. 2**) ograniczenie odnoszące się do POPE zawarte w ust. 3 tego przepisu ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy POPE będące najwyżej w strukturze holdingowej posiada w co najmniej jednym POPE poniżej 100% udziałów własnościowych (w przypadku IPE wystarczającym jest natomiast posiadanie takiego udziału, który zobowiązywałby do konsolidacji). Zatem, w każdym innym przypadku (gdy np. dane POPE posiada 80% udziałów w innym POPE) wyłączenie zawarte w **ust. 3** nie znajdzie zastosowania, a tym samym podatnikami globalnego podatku wyrównawczego będą, oprócz UPE bądź IPE, dwa lub większa liczba POPE.

Przykład

Grupa międzynarodowa składa się z 4 jednostek A, B, C i D. Jednostka A, będąca UPE tej grupy, jest zlokalizowana w jurysdykcji, która nie wdrożyła Zasad GloBE. Jednostka A posiada bezpośrednio udziały własnościowe w jednostce B dające prawo do 60% jej zysków. Pozostałe 40% praw do zysków B posiadają osoby spoza grupy. Ponadto B jest wyłącznym właścicielem C, która z kolei jest jedynym właścicielem jednostki D znajdującej się w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania (które nie wdrożyło Zasad GloBE). Jednostki B i C są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przykład ten ilustruje poniższy schemat.



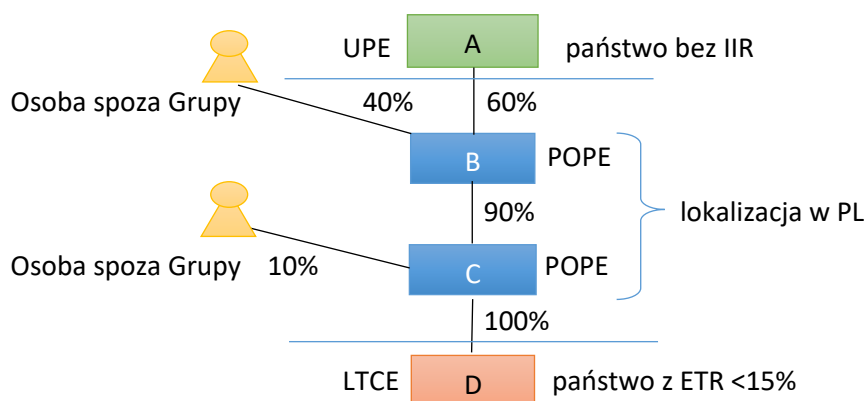
W powyższym przykładzie obie jednostki zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej klasyfikują się jako POPE. Jednak z uwagi na to, że pierwsza z nich (B) posiada 100% udziałów własnościowych drugiej (C), zastosowanie znajdzie ograniczenie wynikające z **art. 10 ust. 2**. Tym samym, finalnie jednostka C nie będzie posiadać statusu podatnika globalnego podatku wyrównawczego. Podatnikiem takim będzie natomiast tylko jedno POPE będące wyżej w strukturze, tj. jednostka B.

Przykład

Stan faktyczny jest taki jak w przykładzie powyżej, przy czym B posiada 90% udziałów własnościowych w C, natomiast pozostałe 10% takich praw przysługuje osobom spoza grupy międzynarodowej. Przykład ten ilustruje poniższy schemat. W takim przypadku obie POPE (B i C) będą podatnikami globalnego podatku wyrównawczego, w związku z niespełnieniem ograniczenia

wynikającego z **art. 10 ust. 2** (żadna inna POPE nie posiada, bezpośrednio lub pośrednio, wszystkich udziałów własnościowych w C).

Schemat grupy



Wielość podatników

Art. 10 ust. 4 potwierdza zasadę, która została omówiona w komentarzu do **art. 10 ust. 1 pkt 2-3**, a mianowicie to, że na gruncie tych przepisów (analizowanych łącznie ich **ust. 2 i 3**) status podatnika globalnego podatku wyrównawczego posiadać mogą posiadać co najmniej dwie jednostki tej samej grupy (np. kilka IPE lub POPE, lub UPE łącznie z takimi jednostkami – w różnej konfiguracji).

W takich przypadkach kluczowe znaczenie dla stosowania Reguł GloBE mają zasady przypisywania globalnego podatku wyrównawczego poszczególnym jednostkom dominującym, zgodnie z przypisanym im udziałem procentowym w danej jednostce o niskim poziomie opodatkowania, jak również możliwość pomniejszania podatku jednostki dominującej znajdującej się wyżej w strukturze o podatek jednostki znajdującej się niżej w strukturze (por. dalsza część uzasadnienia).

Art. 11-18 [Obliczenie globalnego podatku wyrównawczego – zasady ogólne]

Regulacje **art. 11-18** określają zasady obliczania efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji, w której działają grupy międzynarodowe i w której są zlokalizowane ich jednostki składowe, oraz zasady obliczenia globalnego podatku wyrównawczego dla nisko opodatkowanych jednostek składowych.

Art. 11 [Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (strata) netto i efektywna stawka podatkowa]

Zgodnie z a art. 11 ust. 1 w pierwszym kroku podatnik globalnego podatku wyrównawczego jest zobowiązany do ustalenia, czy jednostki składowe, w których posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe, stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe.

Art. 11 ust. 2 odpowiednio zawiera definicję „nisko opodatkowanej jednostki składowej” (ang. *low-taxed constituent entity*; *LTCE*). Po pierwsze, jako nisko opodatkowaną jednostkę składową należy rozumieć **jednostkę składową grupy, zlokalizowaną w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania**, o którym mowa w **ust. 3** tego przepisu.

Ponadto, taką jednostką jest:

- bezpieczeństwa jednostka składowa, która za dany rok podatkowy osiągnęła dochód kwalifikowany, a jej efektywna stawka podatkowa jest niższa niż 15% lub
- jednostka składowa, w danym roku podatkowym, jeżeli jednostce tej przydzielono za ten rok dodatkowy podatek wyrównawczy, w związku z koniecznością dokonania korekt za lata poprzednie.

Kluczowym pojęciem w zakresie obliczenia globalnego podatku wyrównawczego jest „**jurysdykcja o niskim poziomie opodatkowania**”, zdefiniowane w **ust. 3**, który implementuje w tym zakresie art. 3.35 Dyrektywy. Zgodnie z tą definicją pojęcie to oznacza jurysdykcję, w której grupa osiągnęła jurysdykcyjny kwalifikowany dochód oraz efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej (15%). Tym samym, z art. 11 ust. 3 wynika wprost, że osiągnięcie jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oznacza brak uznania danej jurysdykcji za jurysdykcję o niskim poziomie opodatkowania.

Aby ustalić, czy dana jurysdykcja jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, jednostka dominująca będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego zobowiązana jest wykonać tzw. **test efektywnej stawki podatkowej**.

W celu obliczenia efektywnej stawki podatkowej, zgodnie z **art. 11 ust. 6 pkt 1** podatnik musi w pierwszej kolejności ustalić wysokość kwalifikowanego dochodu (straty) oraz skorygowanych podatków kwalifikowanych za rok podatkowy, określonych zgodnie z przepisami ustawy, w szczególności zgodnie z zasadami zawartymi w **dziale V**. Wartości te oblicza się **dla każdej jednostki składowej⁷¹, w której podatnik posiada bezpośrednio lub pośrednio udział własnościowy**.

Kolejnym krokiem, zgodnie z **art. 11 ust. 6 pkt 2**, jest obliczenie - **dla każdej jurysdykcji, w której jest zlokalizowana co najmniej jedna jednostka składowa, o której mowa w pkt 1** - jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto oraz efektywnej stawki podatkowej.

Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (strata) netto zdefiniowany jest w **ust. 5**. Pojęcie to odnosi się, co do zasady, do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji. Jest to kwota otrzymana przez zsumowanie kwalifikowanego dochodu i odjęcie kwalifikowanych strat wszystkich takich jednostek za rok podatkowy⁷².

Jeżeli suma kwalifikowanych strat tych jednostek przekroczy kwalifikowany dochód jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, nie wystąpi jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla tej jurysdykcji, lecz jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto. W konsekwencji nie będzie konieczne obliczanie efektywnej stawki podatkowej i nie powstanie dla takiej jurysdykcji tzw. jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, opisany w dalszej części uzasadnienia.

⁷¹ Tj. każdej jednostki niebędącej jednostką wyłączoną, co wynika z ogólnej zasady wyrażonej w **art. 5** projektu.

⁷² Należy zauważyć, iż Informacja GloBE zawiera inny matematyczny schemat obliczenia jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto, tj. poprzez zsumowanie księgowego zysku (straty) netto jednostek składowych, a następnie zsumowanie odpowiednich korekt niezbędnych na gruncie Zasad GloBE, co pozwala ustalić jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto. Sposób prezentacji przewidziany w Informacji GloBE jest uznawany za zgodny z przepisami ustawy, odzwierciedlającej w tym zakresie odpowiedni przepis Dyrektywy.

Sposób kalkulacji **efektywnej stawki podatkowej (ETR)** na poziomie danej jurysdykcji określa **ust. 4**, który stanowi implementację art. 26 oraz art. 27 Dyrektywy. Jest to stawka procentowa⁷³ wyrażona według wzoru, który można przedstawić następująco:

$$\text{Efektywna stawka podatkowa} = \frac{\text{suma skorygowanych podatków kwalifikowanych}}{\text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji}} \times 100\% \\ \text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto}$$

Efektywna stawka podatkowa nie jest obliczana dla jurysdykcji, w której wykazano jurysdykcyjną kwalifikowaną stratę netto za rok podatkowy.

Jak wspomniano powyżej, efektywna stawka podatkowa jest kluczowym wskaźnikiem dla celów opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym i oblicza się ją **w celu ustalenia, czy dana jurysdykcja jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania.**

Co do zasady efektywna stawka podatkowa jest **obliczana dla danej jurysdykcji**, a więc z uwzględnieniem wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji. Jest to zatem „kalkulacja scalona” w odniesieniu do danej jurysdykcji (ang. *jurisdictional blending*), oparta na sumarycznym kwalifikowanym dochodzie i skorygowanych podatkach kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych tej samej grupy, z wyjątkiem jednostek wyłączonych i jednostek o szczególnym charakterze (por. **rozdział 2**).

Konsekwencją ustalania efektywnej stawki podatkowej na podstawie „scalonej” efektywnej stawki podatkowej odnoszącej się do wszystkich jednostek grupy w danej jurysdykcji jest to, że mogą wystąpić przypadki, w których globalny podatek wyrównawczy zostaje naliczony w odniesieniu do jednostki, która nie byłaby nisko opodatkowaną jednostką składową, w przypadku odrębnej kalkulacji dla tej konkretnej jednostki. Z drugiej strony, jednostka, która byłaby nisko opodatkowaną jednostką składową w ujęciu autonomicznym, w związku z zasadą „jurisdictional blending” może nie być uznana za taką jednostkę ze względu na podatki naliczone lub straty osiągnięte przez inne jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji. Takie podejście pozwala uniknąć ryzyka potencjalnej optymalizacji wynikającej z odpowiedniej alokacji dochodu, i w efekcie podatków, pomiędzy jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji. Pozwala to także uniknąć potencjalnych nieprawidłowości spowodowanych szczególnymi cechami lokalnych systemów podatkowych (takimi jak np. mechanizmy zrzekania się strat i konsolidacji podatkowej).

Jednocześnie, dla niektórych jednostek składowych przepisy niniejszego rozdziału stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych, co przewiduje **ust. 7** omawianego artykułu. Przepis ten wskazuje zarówno na odrębny sposób obliczenia jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto oraz efektywnej stawki podatkowej dla bezpieczeństwa jednostek składowych lub innych jednostek o szczególnym charakterze (jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, jednostek joint venture i jednostek zależnych joint venture oraz jednostek podgrupy mniejszościowej, w przypadku których specjalne zasady zostały zawarte w **rozdziale 2**).

⁷³ Zgodnie z Komentarzem, wynik jest wyrażony jako stawka procentowa zaokrąglona do czwartego miejsca po przecinku (przykładowo 14,12346% = 14,1235%).

Art. 12 [Obowiązki podatnika w przypadku jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania]

Jak wspomniano powyżej, na podstawie **art. 11** jednostka dominująca będąca podatnikiem dokonuje testu efektywnej stawki podatkowej, co do zasady dla poszczególnych jurysdykcji, w których działa grupa międzynarodowa. Jeżeli efektywna stawka podatkowa wyniesie za dany rok mniej niż 15%, daną jurysdykcję uznaje się za jurysdykcję o niskim poziomie opodatkowania, a jednostki składowe grupy zlokalizowane w tej jurysdykcji są uznawane za nisko opodatkowane jednostki składowe.

W przypadku ustalenia, że dana jurysdykcja, w której są zlokalizowane jednostki składowe grupy, jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (a zatem jednostki zlokalizowane w tej jurysdykcji stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe), na podatniku ciąży, zgodnie z **art. 12**, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego wystąpi też w innych szczególnych przypadkach wystąpienia nisko opodatkowanych jednostek składowych, takich jak jednostki składowe, którym przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy lub bezpieczeństwa jednostki składowe rozpatrywane odrębnie od wszelkich innych jednostek składowych. Tym samym, w świetle art. 12 ust. 1 podatnik oblicza globalny podatek wyrównawczy, jeżeli posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w nisko opodatkowanych jednostkach składowych. Natomiast globalnego podatku wyrównawczego nie oblicza się, jeżeli dana jurysdykcja ani nie jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (ETR wyniósł co najmniej 15% lub osiągnięto jurysdykcyjną stratę netto), ani nie wystąpiły szczególne przypadki (dodatkowy podatek wyrównawczy lub nisko opodatkowana bezpieczeństwa jednostka składowa).

Art. 12 stanowi pewnego rodzaju „spis treści” poszczególnych etapów obliczenia globalnego podatku wyrównawczego, które zostały uszczegółowione w kolejnych przepisach. Podsumowuje on proces obliczenia tego podatku oraz **końcowy rezultat** tego procesu. Zgodnie z przyjętą metodologią podatnik jest obowiązany obliczyć, za rok podatkowy:

- 1) **jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy** w odniesieniu do danej jurysdykcji;
- 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy przypadający na nisko opodatkowaną jednostkę składową (**jednostkowy globalny podatek wyrównawczy**);
- 3) jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przypadający na podatnika (**udziałowy globalny podatek wyrównawczy**).

Natomiast kwotę **globalnego podatku wyrównawczego należnego od danej jednostki dominującej, będącej podatnikiem**, stanowiąc będą **zsumowane kwoty udziałowych globalnych podatków wyrównawczych**.

Art. 12 stanowi zatem rodzaj wprowadzenia do poszczególnych etapów obliczenia podatku zawartych w kolejnych przepisach niniejszego rozdziału. Aby zrozumieć mechanizm przejścia od jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego do kwoty globalnego podatku wyrównawczego należnego od danej jednostki dominującej, fundamentalne są kroki wskazane w **art. 13 - 15**. W uproszczeniu, po pierwsze oblicza się jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy dla danej jurysdykcji. Następnie, podatek alokuje się pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji, na podstawie ich kwalifikowanego dochodu (w ten sposób ustala się „jednostkowy globalny podatek wyrównawczy”). W kolejnym kroku, kwotę jednostkowego podatku przypadającą na daną nisko opodatkowaną jednostkę przypisuje się poszczególnym jednostkom dominującym, które posiadają udział w takiej jednostce (na podstawie tzw. udziału procentowego danej jednostki

dominującej). W ten sposób wylicza się „udziałowy globalny podatek wyrównawczy” danej jednostki dominującej.

Końcowo – w odniesieniu do danej jednostki dominującej będącej podatnikiem – sumuje się kwoty udziałowych globalnych podatków wyrównawczych wynikających z posiadanych udziałów w różnych nisko opodatkowanych jednostkach. Będzie to suma takich kwot w odniesieniu do:

- wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych, dla których dokonuje się łącznej kalkulacji ETR dla poszczególnych jurysdykcji oraz
- szczególnych jednostek, np. jednostek inwestycyjnych i jednostek joint venture, dla których dokonuje się odrębnej kalkulacji ETR.

Art. 13 [Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy]

Art. 13 ust. 1 określa sposób kalkulacji **jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego** dla jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, który można przedstawić według wzoru:

jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy

= (indywidualna stawka globalnego podatku wyrównawczego x nadwyżka zysku)
+ dodatkowy podatek wyrównawczy
– kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty

Wzór ten opiera się przede wszystkim na pojęciach „indywidualnej stawki podatkowej” (ang. *top-up tax percentage*) oraz „nadwyżki zysku” (ang. *excess profit*).

Indywidualna stawka podatkowa dla danej jurysdykcji, określona w **pkt 1**, oznacza liczbę punktów procentowych obliczoną jako różnicę między stawką 15% a efektywną stawką podatkową określoną dla danej jurysdykcji za rok podatkowy. Przykładowo, jeżeli efektywna stawka podatkowa (ETR) wynosi 8%, indywidualna stawka podatkowa równa jest 7% (15%–8%). W Dyrektywie stawka ta określana jest jako „procent podatku wyrównawczego” (*top-up tax percentage*).

Jeżeli efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od minimalnej stawki podatkowej (15%), dla danej jurysdykcji nie oblicza się jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego; jurysdykcja ta nie jest bowiem jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania.

Z kolei **nadwyżka zysku** dla danej jurysdykcji (**pkt 2**) jest kwotą jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto pozostałą po zastosowaniu wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego. Tym samym, jest to różnica między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a wartością substratu majątkowo-osobowego, ustalonych dla danej jurysdykcji. Zasady obliczenia tego substratu określone zostały w **art. 101** ustawy.

Aby ustalić jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w pierwszej kolejności indywidualna stawka podatkowa jest mnożona przez nadwyżkę zysku ustaloną dla danej jurysdykcji za rok podatkowy.

Przykład:

W jurysdykcji z 8% ETR za 2025 r., indywidualną stawkę podatkową za ten rok oblicza się jako 15% - 8%, tj. stawka ta wynosi 7%. Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla tej jurysdykcji wyniósł 100, lecz w jurysdykcji tej przysługuje wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego w kwocie 40. Nadwyżka zysku to $100 - 40 = 60$.

Aby ustalić jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w pierwszej kolejności indywidualna stawka podatkowa jest mnożona przez nadwyżkę zysku, tj. $7\% \times 60 = 4,2$.

Ponieważ nadwyżka zysku (a uprzednio także ETR) jest obliczana poprzez odniesienie do jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, w przypadku wystąpienia jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty (netto) nie wystąpi nadwyżka zysku. Jednak nawet w takiej sytuacji może wystąpić jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, jeżeli naliczony będzie dodatkowy podatek wyrównawczy.

Dodatkowy podatek wyrównawczy to kwota dodatkowo uwzględniona w jurysdykcyjnym globalnym podatku wyrównawczym⁷⁴ za bieżący rok, która to kwota wynika z korekt za lata poprzednie, wymagających - zgodnie z **art. 16** ustawy - ponownych obliczeń globalnego podatku wyrównawczego za te poprzednie lata.

Co istotne, wynik obliczenia jest ponadto zmniejszany (ale nie poniżej zera) o ewentualny kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy⁷⁵ (QDMTT). Jest to kluczowy w ramach Zasad GloBE mechanizm tzw. QDMTT credit, tj. od jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego odlicza się podatek QDMTT należny w innej jurysdykcji, jeżeli podatek ten został uznany za „kwalifikowany”.

Pomniejszenia można dokonać jednakże tylko o taką część tego podatku, która jest „wymagalna do zapłaty”. Dotyczy to koncepcji tzw. *QDMTT payable* wynikającej z Wytycznych z lipca 2023 r. W świetle tych wytycznych, chodzi o kwoty kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, które nie są przedmiotem sporu sądowego bądź administracyjnego opartego na zarzutach niezgodności:

- 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym jurysdykcji, w której obowiązuje ten podatek;
- 2) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji;
- 3) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania lub z innymi porozumieniami bądź decyzjami o podobnym charakterze.

Wszelkie kwoty, które nie zostały uwzględnione jako „wymagalne do zapłaty” dla potrzeb **art. 13 ust. 1 oraz ust. 2**, zostaną uwzględnione za rok podatkowy, którego dotyczą, gdy taka kwota kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego zostanie zapłacona i nie będzie już kwestionowana przez grupę międzynarodową.

Niezależnie od opisanego wyżej warunku „wymagalności do zapłaty”, **ust. 3** – który stanowi implementację art. 11.3 Dyrektywy - przewiduje dodatkowo, że jeżeli kwota kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego za rok podatkowy **nie została zapłacona w ciągu**

⁷⁴ Na gruncie przepisów o krajowym podatku wyrównawczym będzie to dodatkowa kwota uwzględniana w jurysdykcyjnym krajowym podatku wyrównawczym.

⁷⁵ Por. art. 2 pkt 22 ustawy.

czterech lat od zakończenia roku podatkowego, za który obliczono jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do danej jurysdykcji, ponownie oblicza się jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za ten rok, nie pomniejszając go jednak o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy. Ponownie oblicza się też efektywną stawkę podatkową za ten rok i ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy. Dotyczy to przypadków, w których kwota QDMTT została uznana za „wymagalną do zapłaty” i odjęta w ramach obliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, jednak podatku tego nie zapłacono we wskazanym okresie czterech lat.

Ust. 4 przewiduje ponadto, że kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy podlega odliczeniu tylko do wysokości obliczonego dla danej jurysdykcji jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. Tym samym, jeżeli kwota kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego będzie przewyższać kwotę jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, nadwyżka nie będzie podlegać odliczeniu w kolejnych latach podatkowych. W tym przypadku jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy dla tej jurysdykcji wyniesie zero.

Z uwagi na zakładany podobny mechanizm obliczania globalnego podatku wyrównawczego i QDMTT, w praktyce może zdarzać się, że QDMTT innej jurysdykcji będzie „zerowa” jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczany przez polską jednostkę dominującą, bądź też dodatnia różnica może być niewielka. Jeżeli jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy dla danej jurysdykcji wyniesie zero, nie wystąpi kwota podatku do alokacji pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe w tej jurysdykcji i konsekwentnie, brak będzie globalnego podatku wyrównawczego należnego od poszczególnych jednostek dominujących będących podatnikami.

Art. 14 [Jednostkowy globalny podatek wyrównawczy]

Art. 14 wskazuje wzór na obliczenie **jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego**, który stanowi **jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy przypadający na nisko opodatkowaną jednostkę składową**. Wzór ten prezentuje się następująco:

$$\frac{\text{jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy} \times \text{kwalikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej zlokalizowanej w danej jurysdykcji}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanej w danej jurysdykcji}}$$

Jest to zatem sposób alokacji jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego (dotyczącego całej jurysdykcji) pomiędzy nisko opodatkowane jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji. Alokacja dokonywana jest za pomocą klucza alokacji opartego na stosunku kwalifikowanego dochodu każdej jednostki składowej do sumy kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, które posiadają kwalifikowany dochód. Ponieważ jednostkowy globalny podatek wyrównawczy jest obliczany – zgodnie z **art. 14** ustawy – poprzez odniesienie do kwalifikowanego dochodu, jest on alokowany wyłącznie do tych jednostek składowych, które osiągnęły kwalifikowany dochód (nie jest on alokowany do tych jednostek składowych z kwalifikowaną stratą).

Art. 15 [Udziałowy globalny podatek wyrównawczy]

Obliczenie udziałowego globalnego podatku wyrównawczego

Art. 15 ust. 1 wprowadza wzór na obliczenie globalnego podatku wyrównawczego przypadającego na jednostkę dominującą (będącą podatnikiem) w odniesieniu do danej nisko opodatkowanej jednostki składowej (określa się go jako **udziałowy globalny podatek wyrównawczy**). Na gruncie Modelowych zasad OECD jest to tzw. „allocable share”.⁷⁶ Dla wyliczenia takiej kwoty podatku kluczowy jest „udział procentowy” jednostki dominującej (opisany w ust. 2) w tej nisko opodatkowanej jednostce składowej oraz „jednostkowy globalny podatek wyrównawczy” danej nisko opodatkowanej jednostki składowej (opisany w **art. 14**). Taki podatek stanowi iloczyn tych dwóch wartości, jak przedstawiono poniżej:

jednostkowy globalny podatek wyrównawczy x udział procentowy jednostki dominującej

Udział procentowy

Art. 15 ust. 2 definiuje **udział procentowy** jednostki dominującej będącej podatnikiem, dla celów stosowania Zasady IIR. Angielskie określenie tego pojęcia na gruncie Modelowych zasad OECD to „inclusion ratio”⁷⁷. Udział procentowy jest zasadniczo stosunkiem kwoty kwalifikowanego dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, którą przypisuje się danej jednostce dominującej, do całkowitego kwalifikowanego dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej za dany rok podatkowy. W przypadku, gdy jednostka składowa jest w całości własnością jednostki dominującej, udział procentowy zawsze wynosi 100%. W innym przypadku udział procentowy odzwierciedla odpowiednią część kwalifikowanego dochodu, która przypada danej jednostce dominującej w związku z posiadanymi przez nią prawami. W dużym uproszczeniu, jeżeli np. dana jednostka dominująca posiada 60% udziałów własnościowych i w związku z tym przypisane byłoby jej 60% kwalifikowanego dochodu jednostki, udział procentowy wyniósłby 60%. W części przypadków może udział procentowy może być zatem równy lub zbliżony do wysokości posiadanych udziałów własnościowych. Należy jednak mieć na uwadze, że na gruncie Zasad GloBE udział procentowy określa się poprzez referencje do kwalifikowanego dochodu przypadającego na innych właścicieli, odzwierciedlając w pewnym zakresie zasady ustalania zysku (straty) udziałowców mniejszościowych obowiązujące na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania, zgodnie z wyjaśnieniami poniżej.

Sposób obliczenia udziału procentowego obrazuje wzór zawarty w **art. 15 ust. 2**. Udział procentowy ustala się, jako wartość wyrażoną w procentach, poprzez:

- 1) pomniejszenie kwalifikowanego dochodu jednostki o kwoty takiego dochodu przypisanego do udziałów własnościowych posiadanych przez właścicieli innych niż dana jednostka dominująca oraz
- 2) podzielenie tak pomniejszonego dochodu przez całkowity kwalifikowany dochód tej jednostki.

Kwalifikowany dochód przypadający na udziały własnościowe innych właścicieli ustala się zgodnie z mechanizmem wskazanym w **ust. 3**. W tym zakresie należy wskazać - w ślad za

⁷⁶ Por. art. 2.2.1. Modelowych zasad OECD. W Dyrektywie natomiast przypisano inne znaczenie temu pojęciu.

⁷⁷ Por. art. 2.2.2 Modelowych zasad OECD.

Komentarzem - że jeżeli dana jednostka składowa jest częściowo własnością osób⁷⁸ spoza grupy (udziałowców mniejszościowych), jednostka dominująca najwyższego szczebla musi ocenić zakres, w jakim aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jej jednostek składowych należą do posiadaczy udziałów mniejszościowych, aby prawidłowo wykazać część należącą do jej właścicieli w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Skonsolidowany rachunek zysków i strat będzie zatem obejmował zmniejszenie całkowitego zysku (straty) netto o część należącą do właścicieli mniejszościowych [zysk (strata) mniejszości] w celu uzyskania skonsolidowanego zysku (straty) netto jednostki dominującej najwyższego szczebla. Bez tych korekt skonsolidowane sprawozdanie finansowe zawyżałoby część zysku skonsolidowanej grupy, która należy do właścicieli UPE lub przynosi im korzyści [Komentarz, 2.2.3;31].

W przypadku, gdy Zasada IIR jest stosowana przez IPE lub POPE, na gruncie Zasad GloBE celowe jest, aby również ta jednostka dominująca stosowała zasady, które UPE stosuje wobec właścicieli mniejszościowych w odniesieniu do ich odrębnych udziałów własnościowych w nisko opodatkowanej jednostce składowej. W tym celu **ust. 3** wymaga hipotetycznego przypisania (zgodnie z tymi zasadami) odpowiedniej kwoty kwalifikowanego dochodu do innych właścicieli, w przypadku spełnienia (hipotetycznych) warunków lub założeń, określonych w **ust. 3 pkt 1 - 5**.

Zgodnie z art. 15 ust. 3 pkt 1 należy przyjąć uproszczone założenie, że zysk netto nisko opodatkowanej jednostki składowej jest równy kwalifikowanemu dochodowi takiej jednostki. Służy to przełożeniu zasad obowiązujących na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania finansowego (gdzie mowa o zysku netto) na grunt Zasad GloBE, gdzie mowa o kwalifikowanym dochodzie. Jest to uproszczenie, tj. określając udział procentowy nie jest konieczne dokonywanie korekt, o których mowa w szczególności w dziale V ustawy.

Drugim założeniem, wskazanym w **pkt 2** jest przyjęcie, że jednostka dominująca, dokonująca hipotetycznej alokacji, sporządziłaby skonsolidowane sprawozdanie finansowe przy zastosowaniu akceptowalnego standardu rachunkowości, który został zastosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej (hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe). Założenie to jest konieczne w przypadku, gdy jednostka dominująca nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla. Mimo, że UPE faktycznie sporządziła skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie innej jednostki dominującej byłoby hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym dla celów art. 15 ust. 3. Założenie to określa jednolity (akceptowalny) standard rachunkowości w celu prawidłowego przypisania kwalifikowanego dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, a tym samym globalnego podatku wyrównawczego pomiędzy jednostki dominujące, stosujące Zasadę IIR. Ponieważ wszystkie jednostki dominujące będą stosowały ten sam standard rachunkowości w celu określenia swojego udziału procentowego, nie dojdzie do uszczuplenia (lub podwójnego naliczania) zobowiązania z tytułu globalnego podatku wyrównawczego.

Zgodnie z trzecim kryterium wskazanym w **pkt 3** należy założyć (hipotetycznie), że jednostka dominująca posiadałaby udział konsolidujący w nisko opodatkowanej jednostce składowej w

⁷⁸ Zgodnie z szeroką definicją „osób” przedstawioną w **art. 2**.

taki sposób, że wszystkie przychody i koszty⁷⁹ tej jednostki podlegałyby konsolidacji pełnej. Założenie, zawarte w **pkt 3**, ma na celu wyjaśnienie, że **nisko opodatkowana jednostka jest traktowana tak, jakby była kontrolowana przez jednostkę dominującą, sporządzającą hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe, nawet jeżeli dana jednostka dominująca nie posiada faktycznie udziałów konsolidujących w danej jednostce składowej**. Powoduje to włączenie wszystkich przychodów i kosztów nisko opodatkowanej jednostki składowej do hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej na zasadach właściwych dla konsolidacji pełnej, tak aby konieczne było określenie udziału w jej przychodach, przypadającego na innych właścicieli, zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości.

Czwartym założeniem (**pkt 4**) jest to, że cały kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej można przypisać transakcjom z osobami, które nie są jednostkami składowymi danej grupy. Należy zauważyć, że standardowy proces sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych eliminuje przychody i koszty przypisywane transakcjom pomiędzy członkami grupy. Wskazane założenie precyzuje jednak, że kwota, którą należy przypisać w hipotetycznej alokacji, to całkowity kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki, niezależnie od tego, czy część lub całość tego dochodu została uzyskana w ramach transakcji z jednostkami z grupy i zostałaby wyeliminowana przy sporządzaniu rzeczywistych skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Tym samym, **w hipotetycznej alokacji należy przypisać całą kwotę kwalifikowanego dochodu, nawet jeżeli część lub całość tego dochodu faktycznie uzyskano w wyniku transakcji z innymi jednostkami z grupy**.

Ostatnim założeniem, określonym w **pkt 5**, jest to, żeby wszyscy pozostali właściciele (w tym inne jednostki składowe grupy) byli traktowani jako nieposiadający żadnych udziałów konsolidujących w nisko opodatkowanej jednostce składowej. Tym samym zysk przypadający na inne jednostki składowe grupy jest traktowany jako zysk przypadający na osoby spoza tej grupy. W tym kontekście inne jednostki dominujące traktowane są podobnie do właścicieli mniejszościowych. Takie podejście gwarantuje, że **tylko zysk przypadający na bezpośrednie i pośrednie udziały własnościowe posiadane przez daną jednostkę dominującą** (zrównany zgodnie z **pkt 1** z kwalifikowanym dochodem) **jest uwzględniany w udziale procentowym tej jednostki**.

Pomniejszenie podatku o podatek jednostki dominującej znajdującej się niżej w strukturze (IIR offset mechanism)

Art. 15 ust. 4 umożliwia pomniejszenie udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla, w przypadku gdy UPE posiada udział własnościowy w jednostce dominującej niższego szczebla lub jednostce dominującej w częściowym posiadaniu, w wyniku czego co najmniej dwie jednostki są zobowiązane do zastosowania Zasady IIR w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

⁷⁹ Warunek ten jest ograniczony do konsolidacji przychodów i kosztów nisko opodatkowanej jednostki. Ograniczenie to ma na celu uniknięcie nieporozumień, które mogłyby powstać w wyniku założenia, że dochód takiej jednostki jest równy kwalifikowanemu dochodowi. Na przykład, zastąpienie kwalifikowanego dochodu w rachunku zysków i strat może nie zostać prawidłowo przeniesione do bilansu lub rachunku przepływów pieniężnych, ale nie ma to znaczenia dla celów badania spełnienia warunków z **ust. 3**.

Pomniejszenia można dokonać tylko do zera oraz w odniesieniu do kwoty należnej od UPE w odniesieniu do danej nisko opodatkowanej jednostki. Tym samym, nie można kompensować w ten sposób podatku UPE należnego od innej nisko opodatkowanej jednostki, np. od jednostki znajdującej się w innej niż IPE/POPE „gałęzi” struktury holdingowej.

Przepis **ust. 5** uzupełnia ponadto, że opisane pomniejszenie znajdzie zastosowanie odpowiednio do jednostki dominującej (innej niż UPE), która posiada udział własnościowy w innej jednostce dominującej (na niższym szczeblu struktury). Przykładowo, IPE znajdująca się na wyższym poziomie struktury (*upper-tier*) może posiadać udziały niekonsolidujące w IPE znajdującym się na niższym poziomie struktury (*lower-tier*), która to z kolei posiada wszystkie udziały własnościowe w nisko opodatkowanej jednostce. W takim przypadku, zgodnie z **art. 10 ust. 1 pkt 2**, obie jednostki dominujące (IPE) będą zobowiązane do stosowania Zasady IIR w odniesieniu do tej jednostki. Podobna sytuacja może mieć miejsce zgodnie z **art. 10 ust. 1 pkt 3**, gdy POPE nie posiada wszystkich udziałów własnościowych w POPE znajdującym się na niższym poziomie struktury. W takim przypadku obie POPE w tym samym łańcuchu własnościowym będą zobowiązane do stosowania Zasady IIR. Mechanizm pomniejszenia (*ang. IIR offset mechanism*) stosuje się zatem, gdy nakładanie się zastosowania Zasady IIR nie jest rozwiązane przez **art. 10 ust. 2** lub **3**. **Art. 15 ust. 5** zapobiega podwójnemu opodatkowaniu w takich sytuacjach, poprzez pomniejszenie udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej na wyższym poziomie struktury o taki podatek jednostki dominującej na niższym poziomie struktury, w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

Ponadto, stosownie do **ust. 6**, w przypadku gdy jednostka dominująca niższego szczebla lub jednostka dominująca w częściowym posiadaniu znajdująca się „na niższym szczeblu struktury”, jest zlokalizowana w jurysdykcji innej niż RP, pomniejszenia, o którym mowa w **ust. 4**, dokonuje się odpowiednio o kwotę kwalifikowanego zagranicznego podatku wyrównawczego, należnego od takiej jednostki zgodnie z przepisami jurysdykcji jej lokalizacji, w odniesieniu do danej nisko opodatkowanej jednostki składowej. Przykładowo, udziałowy globalny podatek wyrównawczy polskiej UPE pomniejsza się o podobny podatek zagranicznej IPE pobierany zgodnie z Zasadą IIR w jurysdykcji lokalizacji tej IPE, w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki. Również w takim przypadku tego typu pomniejszenie o podatek zagranicznego IPE nie może przekroczyć udziałowego globalnego podatku wyrównawczego UPE należnego w odniesieniu do tej samej jednostki (czy też w szerszym kontekście, pomniejszenie nie może przekroczyć udziałowego podatku jednostki dominującej znajdującej się wyżej w strukturze względem tej samej jednostki).⁸⁰

Art. 16 [Pojęcie dodatkowego podatku wyrównawczego]

Dodatkowy podatek wyrównawczy to mechanizm, który pozwala na uwzględnienie wstecznych korekt jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. Przykładowo może dotyczyć to przypadku, gdy podatnik jest zobowiązany dokonać korekty polegającej na istotnym obniżeniu podatków kwalifikowanych (tj. przede wszystkim CIT) za dany poprzedni rok. W takiej sytuacji podatnik zobowiązany jest do przeliczenia efektywnej stawki podatkowej za ten poprzedni rok. Wskutek uwzględnienia niższych podatków kwalifikowanych stawka ta

⁸⁰ Por. przykład 2.3.2-1, poz. 5 w dokumencie: OECD (2022), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>

ulegnie obniżeniu, a przeliczony według nowej stawki jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za dany poprzedni rok będzie wyższy. Obowiązek ponownego przeliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, w przypadku korekt wpływających na wysokość efektywnej stawki podatkowej za poprzedni rok lub lata, wynika z **art. 16 ust. 1**.

Różnicę pomiędzy niedoszacowanym za poprzedni rok (lub poprzednie lata) jurysdykcyjnym globalnym podatkiem wyrównawczym a prawidłowym (przeliczonym) jurysdykcyjnym globalnym podatkiem wyrównawczym uznaje się, zgodnie z **art. 16 ust. 2**, za dodatkowy podatek wyrównawczy. Tym samym, dodatkowy podatek wyrównawczy powstaje tylko, gdy prawidłowo przeliczony jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy przewyższa poprzednio wyliczony podatek. Dla zminimalizowania obciążeń administracyjnych, dodatkowy podatek wyrównawczy jest należny za bieżący rok podatkowy, w którym dokonano korekty za dany rok poprzedni. Kwota dodatkowego podatku wyrównawczego jest bowiem pozycją, którą dodaje się w ramach wzoru pozwalającego na obliczenie jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego za dany bieżący rok podatkowy. Wzór ten zawarty jest w **art. 13 ust. 1**, czyli:

(indywidualna stawka globalnego podatku wyrównawczego x nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy – kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty

W przypadku natomiast, gdy jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za dany poprzedni rok został zawyżony, taka kwota zawyżenia nie podlega odliczeniu w kolejnych latach podatkowych ani nie przysługuje zwrot różnicy podatku. Dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi zatem wyłącznie mechanizm służący dopłacie zaniżonego jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.

Należy zwrócić uwagę, że w **ust. 2**, który określa, czym jest dodatkowy podatek wyrównawczy, mowa jest o „sumie nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego”. Odwołanie się do sumy nadwyżek wynika z tego, że niekiedy podobne korekty dokonywane są w jednym momencie za kilka poprzednich lat, a nie tylko za jeden wybrany poprzedni rok. Rozpatrując zatem rok bieżący za który uwzględnia się dodatkowy podatek wyrównawczy, z tej perspektywy ten dodatkowy podatek będzie wynikał z sumy korekt za poszczególne poprzednie lata (efektywnie, z sumy nadwyżek prawidłowo wyliczonego jurysdykcyjnego podatku ponad poprzednio wyliczony jurysdykcyjny podatek).

Art. 16 ust. 3 wymienia poszczególne przypadki, w których powstaje – na gruncie innych przepisów ustawy – obowiązek wstecznego przeliczenia efektywnej stawki podatkowej i naliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego. Obowiązek taki występuje przede wszystkim w przypadku różnego rodzaju korekt dotyczących podatków kwalifikowanych lub kwalifikowanego dochodu (straty). Są one wymienione w **pkt 2-5**. Najbardziej typowym przykładem jest istotne obniżenie podatków kwalifikowanych za dany poprzedni rok (**pkt 5**). Obowiązek korekty i naliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego powstanie także w przypadku braku zapłaty podatku w określonym terminie (por. **pkt 1** dotyczący kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego i **pkt 6** dotyczący podatku dochodowego). Ponadto korekty mogą dotyczyć sytuacji związanej z obniżeniem krajowej stawki podatkowej (**pkt 7**) oraz wybranych aspektów szczególnych metod opodatkowania (**pkt 8**).

Użycie słowa „w szczególności” w katalogu zawartym w **art. 16 ust. 3** wynika z tego, że na gruncie Komentarza lub Wytycznych Administracyjnych mogą wystąpić też inne specyficzne sytuacje korekt, inne niż wymienione w ustawie.⁸¹

Ponadto, zgodnie z **art. 16 ust. 5** do kwoty dodatkowego podatku wyrównawczego za rok podatkowy dolicza się także dodatkowy podatek dochodowy powstały na podstawie **art. 98** w związku z wystąpieniem tzw. ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych⁸².

Art. 17 [Alokacja dodatkowego podatku wyrównawczego pomiędzy jednostki]

Jeżeli dla danej jurysdykcji powstał za dany rok podatkowy dodatkowy podatek wyrównawczy, kolejnym krokiem jest jego alokacja do poszczególnych jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji. Metody tej alokacji uregulowano w **art. 17**. Przepis ten wymienia dwa szczególne przypadki, w których w danej jurysdykcji nie powstał jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto.

Na wstępie warto opisać jednak ogólne reguły dotyczące najbardziej podstawowego przypadku, w którym w danej jurysdykcji został osiągnięty za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto. Zastosowanie znajduje wtedy zasada ogólna wynikająca z wcześniejszych przepisów ustawy. Mianowicie, każdej jednostce składowej zlokalizowanej w danej jurysdykcji przydziela się dodatkowy podatek wyrównawczy zgodnie ze wzorem dla jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego. Tym samym, dodatkowy podatek wyrównawczy zawarty jest w kwocie jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. Z kolei alokacja jurysdykcyjnego podatku (łącznie z dodatkowym podatkiem) pomiędzy jednostki składowe – w celu ustalenia ich jednostkowych podatków - odbywa się na ogólnych zasadach w oparciu o proporcję kwalifikowanego dochodu danej jednostki do sumy kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek zgodnie z **art. 14**. Jednocześnie, na potrzeby wskazanego w **art. 14** wzoru uwzględnia się kwalifikowany dochód jednostek składowych za rok podatkowy, w którym powstał dodatkowy podatek wyrównawczy, tj. *bieżący rok* (nie zaś kwalifikowany dochód za poprzedni rok, którego dotyczy korekta).

⁸¹ Specyficznym przykładem jest zawarcie porozumienia o rezydencji, o którym mowa w przepisach o lokalizacji (**rozdział 3 działu I**), w kolejnych latach podatkowych po rozliczeniu globalnego podatku wyrównawczego i zastosowanie jego postanowień retroaktywnie [Komentarz, 10.3.4;198], co spowoduje konieczność wstecznego dostosowania skorygowanych podatków kwalifikowanych.

⁸² Por. wyjaśnienie do **art. 17** i **art. 98-99**.

Przykład

Zasady ogólne - przypadek, gdy w danej jurysdykcji wystąpił jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto

Krok 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE), będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego, oblicza dla danej jurysdykcji jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy.

(A) Nadwyżka zysku * stawka wyrównawcza	1 000
(B) Dodatkowy podatek wyrównawczy	100
(C) Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT)	0
Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy [A+B-C]	1 100

Krok 2. UPE oblicza jednostkowy globalny podatek wyrównawczy dla danej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

(A) Kwalifikowany dochód danej jednostki składowej za rok podatkowy	200
(B) Suma kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych za rok podatkowy	2 000
Jednostkowy globalny podatek wyrównawczy [jurysdykcyjny podatek x proporcja kwalifikowanego dochodu (A/B)]	$1\ 100 * 200 / 2\ 000 = 110$

Obliczenia te bazują na kwalifikowanym dochodzie za dany rok podatkowy (tj. za bieżący rok, za który oblicza się podatek).

Krok 3. UPE oblicza swój udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do powyższej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

(A) Kwalifikowany dochód jednostki składowej	200
(B) Kwalifikowany dochód tej jednostki składowej przypadający na podmioty spoza grupy	50
(C) Udział procentowy UPE [(A-B) / B]	$(200-50) / 200 = 75\%$
Udziałowy globalny podatek wyrównawczy [udział procentowy * jednostkowy podatek]	$75\% * 110 = 82.5$

Ponieważ powyższe wynika z przepisów ogólnych, nie była konieczna regulacja takiego przypadku w **art. 17**. Artykuł ten jednak obejmuje **dwa szczególne przypadki**, wskazane w **ust. 1 i 2**.

Ust. 1 dotyczy przypadku, gdy w danej jurysdykcji nie został osiągnięty za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto (tj. wynosi on zero albo występuje jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto). W takiej sytuacji również stosuje się wcześniej powołany wzór na jednostkowy globalny podatek wyrównawczy z **art. 14** oparty na jurysdykcyjnym podatku i proporcji kwalifikowanego dochodu. Niemniej, jurysdykcyjna strata łączy się z tym, że brak jest za dany rok jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, a poszczególne

jednostki mogły nie osiągnąć kwalifikowanego dochodu. Stąd, w celu dokonania alokacji, konieczna jest modyfikacja tego wzoru. Zatem, w myśl **art. 17 ust. 1 pkt 1**, stosując wzór z **art. 14** należy przyjąć, że:

- 1) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy odpowiada dodatkowemu podatkowi wyrównawczemu (pod tę pozycję wzoru podstawia się dodatkowy podatek wyrównawczy);
- 2) kwalifikowany dochód jednostki ustala się za rok podatkowy, za który dokonano korekty efektywnej stawki podatkowej i obliczeń dodatkowego podatku wyrównawczego (tj. za poprzedni rok), przy czym jeżeli korekta jest dokonywana za kilka poprzednich lat, uwzględnia się w tym zakresie sumę kwalifikowanych dochodów tej jednostki za wszystkie lata korygowane.

Tym samym, w powyższy sposób ustala się, w opisanym przypadku, jednostkowy globalny podatek wyrównawczy.

Ponadto, w celu obliczenia udziału procentowego jednostki dominującej przyjmuje się, na potrzeby wzoru określonego w **art. 15 ust. 2**, że kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy **kwocie jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego dla tej jednostki składowej, obliczonego zgodnie z ust. 1 pkt 1, podzielonej przez minimalną stawkę podatkową**.

Przykład

Zasady szczególne (art. 17 ust. 1) - przypadek, gdy w danej jurysdykcji nie wystąpił jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto

Krok 1. UPE oblicza jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy

Jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE), będąca podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego, oblicza dla danej jurysdykcji jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy jak niżej. Z uwagi na brak jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, również nadwyżka zysku wynosi zero. Zatem, jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy wynika wyłącznie z kwoty dodatkowego podatku wyrównawczego.

(A) Nadwyżka zysku * stawka wyrównawcza	0
(B) Dodatkowy podatek wyrównawczy	100
(C) Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT)	0
Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy [A+B-C]	100

Krok 2. UPE oblicza jednostkowy globalny podatek wyrównawczy dla danej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

(A) Kwalifikowany dochód danej jednostki składowej za rok podatkowy <u>za dany poprzedni rok podatkowy</u>	200
(B) Suma kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych za rok podatkowy <u>za dany poprzedni rok podatkowy</u>	2 000
Jednostkowy globalny podatek wyrównawczy [jurysdykcyjny podatek x proporcja kwalifikowanego dochodu (A/B)]	100 * 200/2 000 = 10

Obliczenia te bazują na kwalifikowanym dochodzie jednostek składowych za dany poprzedni rok podatkowy (tj. za korygowany rok, za który ponownie oblicza się efektywną stawkę podatkową, wskutek czego powstaje dodatkowy podatek wyrównawczy).

Krok 3. UPE oblicza swój udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do powyższej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

W celu obliczenia podatku udziałowego, w pierwszej kolejności UPE musi ustalić swój udział procentowy; jednak z uwagi na brak - za dany bieżący rok - kwalifikowanego dochodu, który może użyć do obliczeń, stosuje regułę szczególną. Za kwalifikowany dochód jednostki składowej przyjmuje kwotę alokowanego jej dodatkowego podatku wyrównawczego (tj. jednostkowego podatku), podzielonego przez stawkę minimalną. Jest to zatem oszacowana hipotetyczna kwota kwalifikowanego dochodu, która pozwala ustalić udział procentowy jednostki dominującej.⁸³

(A) Kwalifikowany dochód jednostki składowej	10 / 15% = 67
(B) Kwalifikowany dochód tej jednostki składowej przypadający na podmioty spoza grupy (<i>przykładowe dane</i>)	17
(C) Udział procentowy UPE [(A-B) / B]	(67-17) / 67 = 75%
Udziałowy globalny podatek wyrównawczy [udział procentowy * jednostkowy podatek]	75% * 10 = 7.5

Art. 17 ust. 2 referuje z kolei do szczególnej sytuacji, która dotyczy wystąpienia w danej jurysdykcji tzw. ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych. Taka sytuacja może wystąpić przykładowo z uwagi na stratę podatkową, dla której księguje się aktywo z tytułu podatku odroczonego. Zgodnie z Zasadami GloBE, takie aktywo obniża skorygowane podatki kwalifikowane, sprawiając że mogą stać się ujemne. Ujemne skorygowane podatki kwalifikowane prowadzą, zgodnie z **art. 98** i przy spełnieniu innych warunków, do dodatkowego podatku wyrównawczego, o ile nie dokonano wyboru, o którym mowa w **art. 99 ust. 1** (utworzenie salda ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, które pozwala na nienaliczanie dodatkowego podatku wyrównawczego za dany rok). W tym przypadku w celu alokacji nie stosuje się, jak poprzednio, wzoru na jednostkowy globalny podatek wyrównawczy z **art. 14**. Zamiast tego, jednostkom składowym zlokalizowanym w tej jurysdykcji, które wykazują kwotę ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, przydziela się dodatkowy podatek wyrównawczy zgodnie ze specyficznym wzorem wskazanym w **art. 17 ust. 2 pkt 1**:

kwalifikowany dochód (strata) x minimalna stawka podatkowa – skorygowane podatki kwalifikowane.

Dotyczy to tylko jednostek, których skorygowane podatki kwalifikowane są mniejsze od iloczynu kwalifikowanego dochodu (straty) tych jednostek oraz minimalnej stawki podatkowej.

Ponadto, **art. 17 ust. 2 pkt 2** reguluje metody ustalania udziału procentowego jednostki dominującej dla opisanego w **ust. 2** scenariusza. W tym zakresie stosuje się tę samą zasadę co w **ust. 1 pkt 2**, tj. w celu obliczenia udziału procentowego jednostki dominującej przyjmuje

⁸³ Jest to zatem inna reguła niż w kroku 2 (nie uwzględnia się kwalifikowanego dochodu za rok poprzedni, tylko hipotetyczny dochód powiązany bardziej z kwotą podatku).

się, że kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy kwocie **jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego, obliczonego zgodnie z ust. 2 pkt 1, podzielonej przez minimalną stawkę podatkową.**

Finalnie, należy pamiętać, że zgodnie z **art. 11 ust. 2 pkt 3**, jeżeli jednostce składowej przydziela się dodatkowy podatek wyrównawczy na podstawie przepisów ustawy, taką jednostkę składową uznaje się za nisko opodatkowaną jednostkę składową. Jest to istotne, bowiem za dany bieżący rok dana jurysdykcja może nie być jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (tj. za bieżący rok efektywna stawka podatkowa może wynieść 15% lub więcej), jednak wskutek powstania dodatkowego podatku wyrównawczego, powstanie obowiązek rozliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. **Art. 11 ust. 2 pkt 3** potwierdza zatem, że dana jednostka której przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy (zgodnie z **art. 17**) będzie uznawana za dany rok bieżący za nisko opodatkowaną jednostkę, nawet w sytuacji, gdy za ten rok efektywna stawka podatkowa była wyższa niż minimalna stawka podatkowa lub jej równa.

Rozdział 2 – Jednostki o szczególnym charakterze

Art. 18 [Uwzględnienie zasad dotyczących jednostek o szczególnym charakterze]

Art. 18 stanowi potwierdzenie, iż przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących jednostek, o których mowa w **art. 19-23**, w tym przepisów rozdziału 2. Chodzi o opisane dalej jednostki o szczególnym charakterze:

- jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne,
- jednostek joint venture i jednostek zależnych joint venture,
- jednostek podgrupy mniejszościowej,
- państwowe jednostki składowe.

W przypadku takich jednostek, nie tylko liczy się odrębnie jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto i efektywną stawkę podatkową, zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w art. 11 ust. 7, lecz również obliczenie globalnego podatku wyrównawczego zgodnie art. 12-17 wymaga uwzględnienia przepisów szczególnych zawartych w rozdziale 2, jak również innych przepisów ustawy zawartych np. w dziale IX „Szczególne systemy opodatkowania” (rozdział 3 tego działu zawiera wybory dotyczące jednostek inwestycyjnych).

Art. 19 [Efektywna stawka podatkowa jednostek inwestycyjnych]

Przepisy **art. 19** przewidują specjalne zasady ustalania efektywnej stawki podatkowej dla jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych. Na potrzeby stosowania przepisów tego artykułu jednostki danej kategorii powinny być traktowane odrębnie, tj. odrębnej kalkulacji dokonuje się dla jednostek inwestycyjnych oraz odrębnej kalkulacji dla ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych.

Zgodnie z art. 19 **ust. 2** zasady te nie dotyczą:

- jednostki inwestycyjnej i ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej będących jednostkami transparentnymi podatkowo,
- jednostek, wobec których nie dokonano wyboru na podstawie przepisów rozdziału 3 działu IX, aby traktować je jako jednostki pośredniczące transparentne podatkowo.

Specjalne zasady wynikają z okoliczności, że w części jurysdykcji dochód jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, z uwagi na ich szczególny charakter, nie podlega opodatkowaniu na poziomie danej jednostki. Stąd, **art. 19 ust. 1** przewiduje odrębne obliczenie efektywnej stawki podatkowej oraz jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto dla takich jednostek z danej jurysdykcji. Innymi słowy, z uwagi na szczególne reżimy podatkowe, którym mogą podlegać te jednostki, ich kwalifikowany dochód (strata) oraz skorygowane podatki kwalifikowane nie są łączone z kwalifikowanym dochodem (stratą) i skorygowanymi kwalifikowanymi podatkami innych jednostek wchodzących w skład grupy w danej jurysdykcji.

Art. 19 ust. 3 opisuje zasady obliczania efektywnej stawki opodatkowania dla wskazanych jednostek. Efektywna stawka podatkowa takiej jednostki jest równa skorygowanym podatkom kwalifikowanym tej jednostki podzielonym przez przypadający na grupę udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki. Innymi słowy, są to skorygowane podatki kwalifikowane takiej jednostki podzielone przez kwotę jej kwalifikowanego dochodu (straty), którą można przypisać danej grupie międzynarodowej. **Ust. 3** odnosi się również do sytuacji, w której w danej jurysdykcji lokalizacji posiada więcej niż jedna jednostka inwestycyjna lub ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna. W takim przypadku efektywną stawkę podatkową oblicza się odrębnie od pozostałych jednostek składowych w danej jurysdykcji, lecz łącznie dla wszystkich jednostek danej kategorii. Przykładowo, jeżeli w danej jurysdykcji występują trzy jednostki inwestycyjne oraz dwie ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne, obliczenia jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto i efektywnej stawki podatkowej dokonuje się odrębnie dla tych trzech jednostek inwestycyjnych i odrębnie dla tych dwóch ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych.

Efektywną stawkę podatkową oblicza się łącznie w odniesieniu do jednostek poprzez uwzględnienie łącznych skorygowanych podatków kwalifikowanych tych jednostek oraz kwoty ich kwalifikowanego dochodu (straty) przypadającego łącznie na grupę międzynarodową. Odrębnego obliczenia dokonuje się dla jednostek danej kategorii zlokalizowanych w tym samej jurysdykcji,

W powyższym zakresie kluczowe jest pojęcie udziału w kwalifikowanym dochodzie (stracie) przypadającego na grupę. Zgodnie z **ust. 5** udział ten ustala się na podstawie udziału procentowego jednostki dominującej, o którym mowa w **art. 15 ust. 2**, z uwzględnieniem wyłącznie udziałów własnościowych przypadających na jednostki składowe tej grupy.⁸⁴ Udział ten opiera się zatem na dochodzie, który przypisuje się jednostkom dominującym danej grupy w związku z posiadanymi przez nich udziałami własnościowymi. Zasada ta ma na celu zapewnienie, że inwestorzy mniejszościowi nie podlegają globalnemu podatkowi wyrównawczemu od swoich udziałów w nisko opodatkowanych jednostkach inwestycyjnych konsolidowanych przez daną grupę. Zatem jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne podlegają globalnemu podatkowi wyrównawczemu jedynie w takim zakresie, w jakim ich dochód można przypisać danej grupie.

W świetle natomiast **ust. 4**, skorygowane podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stanowią skorygowane podatki kwalifikowane, które można przypisać udziałowi grupy w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki.

⁸⁴ Nie dotyczy to udziałów własnościowych, w odniesieniu do których dokonano wyboru, aby traktować daną jednostkę jako jednostkę transparentną podatkowo.

Na skorygowane podatki kwalifikowane składają się również podatki kwalifikowane naliczone przez właścicieli tej jednostki, jeżeli są one przydzielone tej jednostce zgodnie z **art. 93** (np. jeżeli zachodzi jeden z przypadków wskazanych w **art. 93 ust. 1 pkt 3–5**).

Art. 20 [Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy jednostek inwestycyjnych]

Po obliczeniu, efektywnej stawki podatkowej dla jednostek inwestycyjnych lub ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych w danej jurysdykcji, kolejnym krokiem jest obliczenie jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego dla takich jednostek.

Zgodnie z **art. 20 ust. 1** jest to kwota równa indywidualnej stawce podatkowej obliczonej dla tej jednostki, pomnożonej przez kwotę równą różnicy między przypadającym na grupę udziałem w kwalifikowanym dochodzie tej jednostki, obliczonym zgodnie z **art. 19 ust. 5**, a substratem majątkowo-osobowym tej jednostki, obliczonym na podstawie proporcji wynikającej z **ust. 2**. Ponadto w przypadku, gdy w danej jurysdykcji lokalizację ma więcej niż jedna jednostka inwestycyjna lub ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna, sumuje się odpowiednio substrat majątkowo-osobowy przypadający na daną kategorię jednostek oraz uwzględnia się przypadający na grupę łączny udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tych jednostek. W takim przypadku, zgodnie z zasadami ogólnymi w celu alokacji jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego do poszczególnych jednostek i ich jednostek dominujących, tj. w celu ustalenia jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego i udziałowego globalnego podatku wyrównawczego stosuje się odpowiednio przepisy **rozdziału 1**.

W świetle **ust. 2**, w substracie majątkowo-osobowym jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych uwzględnia się kwotę kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dotyczącą tej jednostki.⁸⁵

Co istotne, zgodnie z **ust. 3** globalny podatek wyrównawczy obliczony dla jednostek inwestycyjnych

i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych pomniejsza się o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, obliczony odrębnie dla tych jednostek zgodnie z przepisami jurysdykcji ich lokalizacji, w części wymagalnej do zapłaty w rozumieniu **art. 13 ust. 2**. Tym samym, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana na terytorium RP oblicza jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy dla innej jurysdykcji, po pierwsze oblicza ten podatek odrębnie dla takich jednostek, ponadto, zgodnie z **ust. 3** pomniejsza taki odrębny jurysdykcyjny podatek o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (**zagraniczny QDMTT**) również liczony odrębnie dla takich jednostek zgodnie z przepisami danej jurysdykcji, w której jednostki te są zlokalizowane.

Art. 21 [Odrębna efektywna stawka podatkowa bezpieczeństwa jednostki składowej]

W świetle **art. 2 ust. 1 pkt 2** bezpieczeństwa jednostką składową jest jednostka składowa, która zgodnie z przepisami ustawy (w szczególności rozdziału 3 działu I) nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji.

⁸⁵ Zgodnie z wytycznymi OECD i Komisji Europejskiej nie stosuje się w tym zakresie proporcji udziału grupy w kwalifikowanym dochodzie tej jednostki do całkowitego kwalifikowanego dochodu takiej jednostki, wynikającej z art. 41.4 Dyrektywy i odpowiedniej regulacji Modelowych zasad OECD.

Mogą to być np. jednostka pośrednicząca niebędąca jednostką dominującą i bezpieczeństwa stały zakład, wskazane w **art. 7 ust. 3**. Wyjaśnienia w tym obszarze znajdują w komentarzu do **art. 7 i 8** (przepisy dotyczące lokalizacji).

Zgodnie z **art. 21** do każdej bezpieczeństwa jednostki składowej stosuje się odrębną kalkulację efektywnej stawki podatkowej. Dla każdej takiej jednostki składowej dokonuje się zupełnie odrębnych obliczeń. Tym samym, nawet jeżeli dana jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udział własnościowy w kilku takich jednostkach, dla każdej z nich odrębnie wylicza efektywną stawkę podatkową, substrat majątkowo-osobowy i globalny podatek wyrównawczy.

W tym przypadku dla celów efektywnej stawki podatkowej należy przyjąć, że jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (netto) stanowi kwalifikowany dochód takiej jednostki.

Jeżeli bezpieczeństwa jednostka składowa stanowi nisko opodatkowaną jednostkę składową (tj. taka jednostka składowa osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy i jej efektywna stawka podatkowa jest niższa od 15%), oblicza się jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy odrębnie dla tej jednostki uwzględniając odrębnie ustalone elementy wzoru takie jak substrat majątkowo-osobowy. W praktyce taki jurysdykcyjny podatek będzie równy jednostkowego globalnego podatku wyrównawczemu dla tej jednostki. zarazem W kolejnych kroku, jednostka dominująca wyliczy zgodnie z zasadami ogólnymi swój udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do tej jednostki, w oparciu o udział procentowy jednostki dominującej.

Art. 22 [Obliczenie globalnego podatku wyrównawczego dla jednostek joint venture]

Definicja jednostki joint venture i jednostki zależnej joint venture

Na wstępie należy odnieść się do ogólnych motywów, które stoją za szczególnym uregulowaniem jednostek joint venture i ich jednostek zależnych w ramach Systemu GloBE.

Z perspektywy rachunkowości, joint venture to przedsięwzięcie biznesowe, które jest wspólnie kontrolowane przez co najmniej dwie jednostki lub osoby. Ponieważ takie przedsięwzięcie nie jest kontrolowane wyłącznie przez jedną jednostkę lub osobę, jego wyniki księgowo nie są konsolidowane przez żadnego z właścicieli metodą konsolidacji pełnej. Zamiast tego wyniki finansowe jednostek joint venture są powszechnie wykazywane przez grupy międzynarodowe na podstawie metody praw własności (*equity method*) w ich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Stąd, gdyby nie istniały specjalne regulacje, taki sposób księgowania wyłączyłby te jednostki z zakresu Zasad GloBE, ponieważ nie spełniają one definicji jednostki składowej, która wymaga, aby dana jednostka należała do grupy, tj. jej wyniki finansowe muszą być co do zasady objęte konsolidacją pełną. W sytuacji zatem, gdy dwie grupy posiadałyby po 50% udziałów w jednostce joint venture, żadna z tych grup nie podlegałaby Zasadom GloBE w odniesieniu do swojego udziału w dochodach spółki joint venture, co zakłócałoby integralność Systemu GloBE.

Celem **art. 22** jest zatem objęcie jednostek joint venture i ich jednostek zależnych zakresem Zasad GloBE. Jak wspomniano, bez tych szczególnych regulacji jednostki te pozostawałyby poza zakresem opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym.

Należy jednak mieć na uwadze, że jednostka joint venture została zdefiniowana na potrzeby stosowania Zasad GloBE w szczególny sposób, odmienny od zasad rachunkowości, co do wysokości udziałów w takiej jednostce. Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 19** jednostka joint venture oznacza jednostkę, której wyniki finansowe są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy zgodnie z **metodą praw własności**, pod warunkiem że jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy posiada w tej jednostce, bezpośrednio lub pośrednio, **co najmniej 50 % udziałów własnościowych**.

Zatem, zgodnie z Zasadami GloBE, nie jest jednostką joint venture jednostka, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada mniej niż 50% udziałów, mimo że zgodnie z zasadami rachunkowości taka jednostka może nadal być uznawana za jednostkę joint venture, jeżeli jest kontrolowana wspólnie przez co najmniej dwie grupy. Jednostką joint venture będzie natomiast w szczególności jednostka, w której dwie grupy / UPE tych grup posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, po 50% udziałów. Ze względu na sformułowanie „co najmniej 50 % udziałów własnościowych” możliwe są też inne struktury holdingowe.

Za „joint venture” **nie uznaje się** jednak określonych jednostek szczególnych, tj.:

- 1) **jednostki dominującej najwyższego szczebla**, zlokalizowanej na terytorium RP albo w innej jurysdykcji, która to jednostka jest zobowiązana do rozliczenia odpowiednio globalnego podatku wyrównawczego albo równoważnego podatku w jurysdykcji ich lokalizacji w oparciu o kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania,
- 2) **jednostek wyłączonych**,

- 3) jednostki o charakterze pomocniczej jednostki wyłączonej, tj. takiej której udziały własnościowe posiada bezpośrednio jednostka składowa będąca jednostką wyłączoną, jeżeli ta jednostka pomocnicza spełnia odpowiednie warunki co do typu działalności i źródeł dochodu (tj. prowadzi określony typ działalności lub osiąga prawie cały dochód z dywidend wyłączonych lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych; należy jednak zauważyć, iż zakres tych warunków jest bardziej liberalny niż dla podobnych jednostek uregulowanych w **art. 5 ust. 2 pkt 7 lub 8**; brak bowiem wymogu co do wysokości udziałów lub wartości praw),
- 4) jednostki, której udziały własnościowe są posiadane wyłącznie przez jednostki składowe będące jednostkami wyłączonymi, należącymi do grupy, w której skład wchodzi tylko takie wyłączone jednostki lub,
- 5) jednostki zależnej joint venture.

Z kolei, zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 21**, jednostka zależna joint venture oznacza jednostkę, której aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne są konsolidowane przez jednostkę joint venture zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub byłyby konsolidowane, gdyby jednostka joint venture była zobowiązana do konsolidacji takich aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych zgodnie z takim standardem. Definicja jednostki zależnej joint venture obejmuje stały zakład, którego centralą jest jednostka joint venture albo inna jednostka zależna joint venture. Stały zakład traktowany jest jako odrębna jednostka zależna joint venture.

Na potrzeby Systemu GloBE uznaje się, że jednostki joint venture i jednostki zależne joint venture mogą tworzyć grupę joint venture. Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 8** grupa joint venture oznacza grupę co najmniej dwóch jednostek, z których jedna jest jednostką joint venture, a pozostałe są jednostkami zależnymi joint venture.

Obliczenie globalnego podatku wyrównawczego dla jednostek joint venture

Jednostki należące do grupy joint venture nie są formalnie jednostkami składowymi; jednakże są one traktowane jak jednostki składowe dla celów obliczenia ich efektywnej stawki podatkowej i globalnego podatku wyrównawczego przez ich jednostki dominujące, zgodnie z **art. 22 ust. 1**.

Zgodnie z **art. 22 ust. 2 pkt 1** globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do jednostek joint venture

i jednostek zależnych joint venture oblicza się tak, jakby jednostki te były jednostkami składowymi odrębnej grupy, a jednostka joint venture była jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy. Jednostki te tworzą zatem rodzaj podgrupy, która determinuje zbiór jednostek rozpatrywanych przy obliczeniu ETR i na poszczególnych etapach obliczania globalnego podatku wyrównawczego. Takie podejście pozwala także na przyjęcie - na potrzeby ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty) - standardu rachunkowości stosowanego przez jednostkę joint venture (zrównaną w tym przypadku z UPE), zamiast standardu rachunkowości stosowanego przez „zwykłą” UPE na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Ponadto, **art. 22 ust. 2 pkt 2** potwierdza, że jeżeli jednostka dominująca (w szerokim sensie, tj. UPE, IPE lub POPE) posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe w jednostce joint venture lub w jednostce zależnej joint venture, oblicza swój udziałowy globalny podatek wyrównawczy zgodnie z przepisami rozdziału 1. W ramach tego obliczenia uwzględnia swój

udział procentowy w danej jednostce joint venture lub jednostce zależnej joint venture. W tym zakresie stosuje się odpowiednio przepis art. 15 ust. 2, który reguluje udział procentowy jednostki dominującej w oparciu o kwotę kwalifikowanego dochodu, który jest jej należny.

Art. 22 ust. 3 obejmuje szczególną regulację, która służy jako zabezpieczenie na wypadek, gdyby dana jednostka dominująca nie była zobowiązana do rozliczenia globalnego podatku wyrównawczego albo odpowiedniego podatku w jurysdykcji swojej lokalizacji, np. byłaby jednostką wyłączoną lub byłaby zlokalizowana w jurysdykcji, która nie wprowadziła Zasad GloBE. W takiej sytuacji kwota podatku, która pozostawałaby nierozliczona przez tego typu jednostki dominujące, składa się na całkowitą kwotę podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o której mowa w art. 35 ust. 1. Taka potencjalna nierozliczona kwota podlega zatem rozliczeniu na zasadach właściwych dla podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków, zgodnie z przepisami działu IV. Aby wyliczyć taką nierozliczoną kwotę, od „podatku wyrównawczego grupy joint venture” (który ma wyrażać maksymalną możliwą kwotę podatku) odejmuje się sumę udziałowych globalnych podatków wyrównawczych polskich jednostek dominujących lub odpowiednich podatków jednostek dominujących zlokalizowanych w innych jurysdykcjach stosujących Zasadę IIR. Innymi słowy odejmuje się wszelkie kwoty „udziałowego podatku”, które są pobierane zgodnie z Zasadą IIR albo Kwalifikowaną Zasadą IIR, bowiem przepisy danej jurysdykcji regulują taką zasadę. „Podatek wyrównawczy grupy joint venture” jest natomiast maksymalną (hipotetyczną) sumą podatku w odniesieniu do grupy joint venture. Sumę tę wylicza się jako sumę kwot udziałowego globalnego podatku wyrównawczego „zwykłej” UPE w odniesieniu do poszczególnych jednostek grupy joint venture, bez pomniejszania o „udziałowe podatki” innych jednostek dominujących niżej w strukturze (taki mechanizm ma wyrażać maksymalną możliwą kwotę podatku).⁸⁶

Przykład

UPE posiada 50% udziałów własnościowych w jednostce joint venture B. Jednostka B jest właścicielem 80% udziałów własnościowych w jednostce zależnej joint venture C. Obie jednostki B i C są nisko opodatkowanymi jednostkami składowymi, a jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przypadający na każdą z nich został ustalony w wysokości 100. Udziałowy globalny podatek wyrównawczy UPE w odniesieniu do jednostki joint venture (B) wynosi 50 (100 x 50%). Udziałowy globalny podatek wyrównawczy UPE w odniesieniu do jednostki zależnej joint venture (C) wynosi 40 (100 x 50% x 80%). „Podatek wyrównawczy grupy joint venture” (JV Group Top-up Tax) wyniesie 90 (50+40). Kalkulując taką sumę, kwot udziałowego podatku UPE nie pomniejsza się o ewentualne udziałowe podatki przypadające na IPE lub POPE.

Finalnie, zgodnie z **ust. 5**, wskazane przepisy stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka joint venture nie posiada jednostki zależnej joint venture, tj. jednostka dominująca rozlicza podatek w odniesieniu do takiej pojedynczej jednostki joint venture na opisanych wyżej zasadach.

Art. 23 Mniejszościowe jednostki składowe

Definicja mniejszościowej jednostki składowej

⁸⁶ Por. definicja „JV Group Top-up Tax” w art. 10.1 Modelowych zasad OECD i Komentarz do tej definicji, [6.4.1;93].

Niniejsze przepisy obejmują specjalne zasady dotyczące obliczania efektywnej stawki opodatkowania i globalnego podatku wyrównawczego dla mniejszościowych jednostek składowych.

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 29 mniejszościowa jednostka składowa** oznacza jednostkę składową, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada bezpośrednio lub pośrednio **nie więcej niż 30%** udziałów własnościowych.

Mniejszościowa jednostka składowa może występować jako jednostka dominująca względem innej mniejszościowej jednostki składowej. Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 28 mniejszościowa jednostka dominująca** oznacza mniejszościową jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały konsolidujące w innej mniejszościowej jednostce składowej, z wyjątkiem sytuacji, gdy udziały konsolidujące w tej pierwszej jednostce są w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, innej mniejszościowej jednostki składowej. Odpowiednio do tego **mniejszościowa jednostka zależna (art. 2 ust. 1 pkt 30)** oznacza mniejszościową jednostkę składową, której udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, mniejszościowej jednostki dominującej. W przypadku, gdy wystąpi taka sytuacja, jednostki te tworzą podgrupę mniejszościową. Zgodnie z **art. 2 ust. 1 pkt 35** oznacza to grupę co najmniej dwóch jednostek składowych, w której jedną z tych jednostek jest mniejszościowa jednostka dominująca, a pozostałe jednostki są jej mniejszościowymi jednostkami zależnymi.

Obliczenie globalnego podatku wyrównawczego dla mniejszościowych jednostek składowych

Mniejszościowe jednostki składowe i ich jednostki zależne **stanowią jednostki składowe**, ponieważ jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada w nich udział konsolidujący, pomimo niewielkiego udziału procentowego. W tym zakresie potrzebne są specjalne zasady, ponieważ jednostka dominująca najwyższego szczebla może mieć kilka mniejszościowych jednostek składowych w danej jurysdykcji, ale posiadających różne grupy właścicieli spoza danej grupy międzynarodowej. Gdyby kwalifikowany dochód i skorygowane podatki kwalifikowane tych różnych mniejszościowych jednostek składowych były łączone w ramach obliczenia efektywnej stawki podatkowej, niskie podatki jednej jednostki mogłyby skutkować jurysdykcyjnym globalnym podatkiem wyrównawczym, którego koszt ponosiliby jednak częściowo właściciele innej mniejszościowej jednostki składowej (tj. właściciele spoza grupy). Chociaż taka sytuacja może też wystąpić w ramach zasad ogólnych ze względu na zasadę *jurisdictional blending*)=, to skala tego efektu w kontekście mniejszościowych jednostek składowych oraz potencjalny negatywny wpływ na te struktury inwestycyjne uzasadnia – w zasady szczególne, o których mowa w **art. 23**.⁸⁷

Zgodnie zatem z **art. 23 ust. 1 efektywną stawkę podatkową dla podgrupy mniejszościowej ustala się odrębnie**. W szczególności, zgodnie z **ust. 1** jeżeli jednostkami składowymi grupy są co najmniej dwie jednostki zlokalizowane w tej samej jurysdykcji, które tworzą podgrupę mniejszościową, efektywną stawkę podatkową oraz globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do tej podgrupy ustala się odrębnie od pozostałych jednostek tej grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji. W takim przypadku skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla jednostek podgrupy mniejszościowej są

⁸⁷ Zob. Komentarz [5.6;97].

wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej oraz z kwalifikowanego jurysdykcyjnego dochodu netto pozostałych jednostek składowych grupy (**ust. 2**).

Art. 23 ust. 3 reguluje natomiast przypadek mniejszościowej jednostki składowej, która nie jest jednostką podgrupy mniejszościowej (tj. nie posiada udziału konsolidującego w innej jednostce, która byłaby uznawana za mniejszościową jednostkę zależną, ani udział konsolidujący w niej nie jest posiadany przez dominującą jednostkę mniejszościową). W takim przypadku efektywną stawkę podatkową i jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się oddzielnie dla każdej takiej jednostki. Tym samym, skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) takiej jednostki są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej grupy, jak również odpowiednio z kwalifikowanego dochodu netto, obliczanych w odniesieniu do danej jurysdykcji i danej grupy.

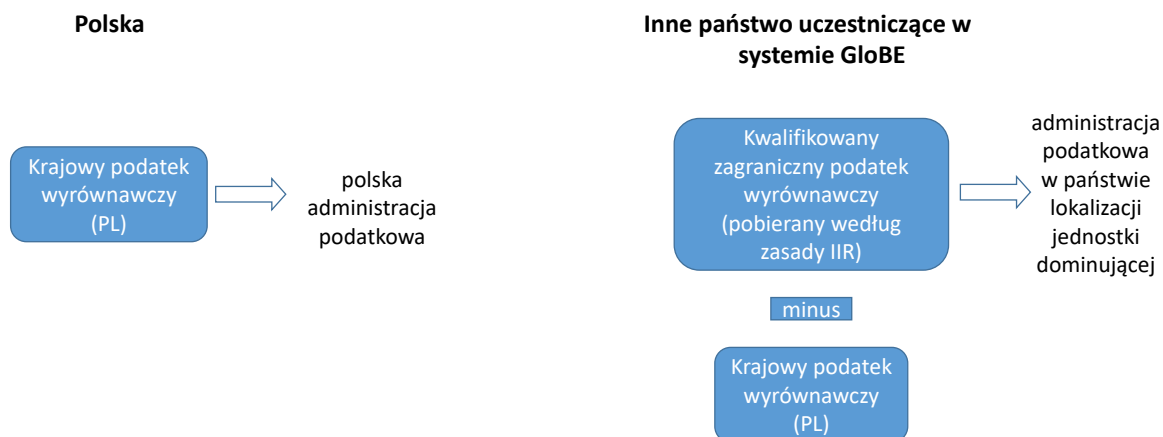
Jeżeli jednak taka mniejszościowa jednostka składowa jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną, efektywną stawkę takich jednostek oblicza się zgodnie z zasadami właściwymi dla tego typu jednostek. Tym samym, w tym przypadku przepis **ust. 3** dotyczący „pojedynczych” mniejszościowych jednostek składowych nie ma zastosowania.

DZIAŁ III. Krajowy podatek wyrównawczy

Dział III ustawy reguluje kluczowe kwestie w zakresie krajowego podatku wyrównawczego.

Na wstępie należy przypomnieć, że ustawa rozróżnia pojęcie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego. O ile Zasady Modelowe GloBE i Wytyczne Administracyjne, które mają charakter kierunkowy, posługują się w tym zakresie jednym pojęciem odnoszącym się do wszystkich jurysdykcji (QDMTT), to na gruncie przepisów ustawy konieczne było dokonanie rozróżnienia takiego podatku pobieranego w Polsce (krajowy podatek wyrównawczy) i podobnego podatku pobieranego w innych jurysdykcjach (kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy).

Krajowy podatek wyrównawczy jest przewidziany zatem jako podatek pobierany przez polską administrację podatkową od jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jak zaznaczono w części ogólnej uzasadnienia, podatek ten będzie stanowił rodzaj tarczy chroniącej przed opodatkowaniem zgodnie z Kwalifikowaną Zasadą IIR, tj. opodatkowaniem ustalonym w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek zlokalizowanych w Polsce, jednak należnym od jednostek dominujących zlokalizowanych w innych jurysdykcjach wobec ich administracji podatkowej. Krajowy podatek wyrównawczy może być odejmowany od kwalifikowanego zagranicznego, tj. podatku wyrównawczego należnego w innej jurysdykcji uczestniczącej w Systemie GloBE (por. schemat poniżej). Jest to tzw. mechanizm „*QDMTT credit*”. Pomniejszenie to będzie możliwe pod warunkiem, że polskie przepisy zostaną - z perspektywy innej jurysdykcji - uznane za kwalifikowane w ramach OECD, tj. zgodne i spójne z Zasadami GloBE.



Jednakże, co bardzo istotne, pod pewnymi warunkami może zadziałać tzw. bezpieczna przystań („*QDMTT safe harbour*” lub „*QDMTT SH*”). Oznacza to, że jeżeli jednostki z danej grupy międzynarodowej podlegają w Polsce opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym, dana grupa międzynarodowa może dokonać wyboru, aby nie stosować w odniesieniu swoich polskich jednostek składowych Zasady IIR w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej – por. dalsze wyjaśnienia dot. bezpiecznych przystani (**dział X rozdział 1**).

Art. 24 [Podatnik krajowego podatku wyrównawczego]

Zasada ogólna - jednostka składowa zlokalizowana na terytorium RP jako podatnik krajowego podatku wyrównawczego

Kwestie dotyczące podatnika krajowego podatku wyrównawczego uregulowane są odmiennie niż w przypadku podatnika globalnego podatku wyrównawczego. W przypadku globalnego podatku wyrównawczego, zgodnie z Zasadami GloBE podatnikiem jest jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej w odniesieniu do jej jednostek składowych zlokalizowanych w różnych jurysdykcjach. W szczególnych sytuacjach podatnikami mogą być też inne jednostki dominujące. Natomiast założeniem krajowego podatku wyrównawczego jest objęcie opodatkowaniem zasadniczo wszystkich jednostek składowych grup międzynarodowych lub grup krajowych, zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Uczynienie podatnikiem jednostki dominującej najwyższego szczebla nie wpisuje się w założenia krajowego podatku wyrównawczego. Jednostki dominujące grup międzynarodowych zlokalizowane są przeważnie w innej jurysdykcji, a opodatkowane krajowym podatkiem wyrównawczym będą zlokalizowane na terytorium RP jednostki składowe takiej grupy międzynarodowej. To poszczególne jednostki składowe grupy międzynarodowej, zlokalizowane na terytorium RP, będą zatem podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego. Podobnie, w przypadku jednostek składowych grup krajowych przyjęto spójnie, iż podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego będą poszczególne jednostki składowe takich grup (tj. bez szczególnej roli przypisanej jednostce dominującej).

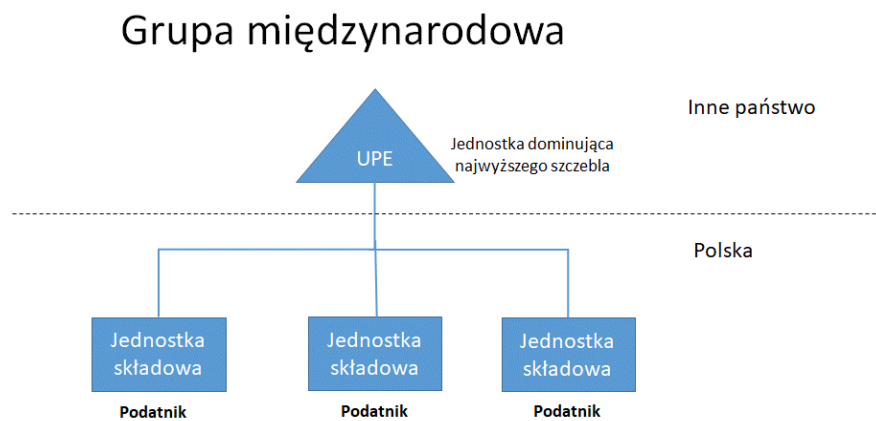
Tę ogólną zasadę wyraża z **art. 24 pkt 1 lit. a**, zgodnie z którym **podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej.**

Zgodnie z ogólną zasadą podatnikiem tego podatku będzie zatem zlokalizowana na terytorium RP:

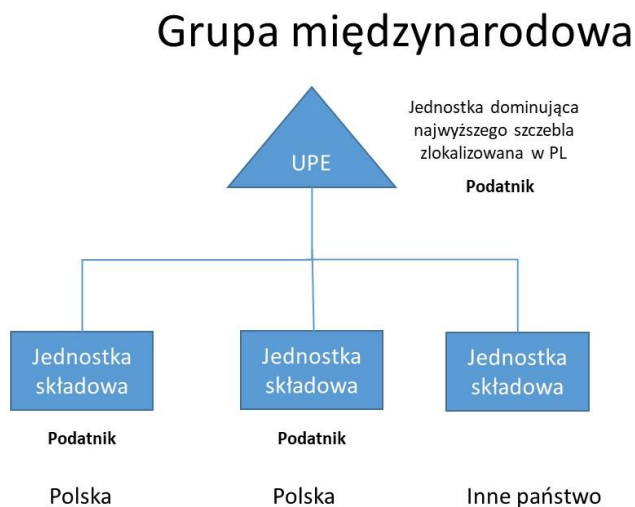
- jednostka składowa grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana w innej jurysdykcji;
- jednostka składowa grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium RP;
- jednostka składowa grupy krajowej.

Dla jasności zasadę ogólną zobrazowano na poniższych schematach.

W przypadku, gdy jednostka dominująca jest zlokalizowana za granicą, podatnikami krajowego podatku wyrównawczego będą jednostki składowe zlokalizowane na terytorium RP:

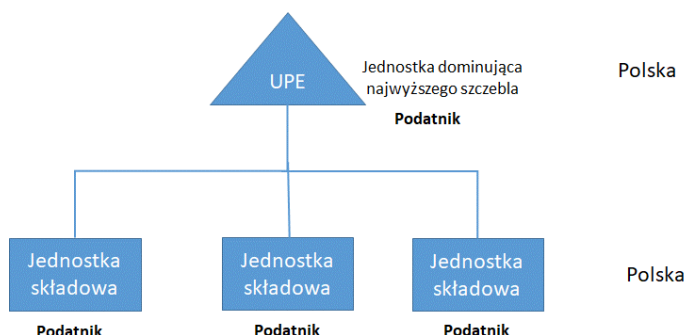


Jeżeli natomiast jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może być jednocześnie podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do samej siebie i polskich jednostek składowych, jak i równocześnie podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do jej jednostek składowych zlokalizowanych w innych jurysdykcjach (zgodnie ze schematem przedstawionym poniżej).



W przypadku grupy krajowej wszystkie jednostki składowe (jednostka dominująca i jej jednostki składowe) będą podatnikami krajowego podatku wyrównawczego.

Grupa krajowa



Zgodnie z zasadami ogólnymi, podatnikami krajowego podatku wyrównawczego (jak też żadnego innego podatku na gruncie ustawy) nie będą jednostki wyłączone. Jednostki te są brane pod uwagę jedynie na potrzeby kalkulacji skonsolidowanego progu przychodów, lub też przepisy ustawy mogą też odwoływać się do nich w różny sposób, nie nakładając jednak obowiązków na takie jednostki.

Jednostki o szczególnym charakterze będące podatnikami – jednostki pośredniczące, bezpieczeństwa i joint venture

Art. 24 wymienia ponadto inne szczególne jednostki, które są podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego. Są to, przy spełnieniu określonych warunków:

- zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:
 - jednostka joint venture lub jednostka zależna joint venture, wskazane w **art. 24 pkt 1 lit. b**;
 - jednostka pośrednicząca będąca jednostką dominującą, której przypisuje się w świetle **art. 7 ust. 2 pkt 2** lokalizację na terytorium RP, jeżeli została utworzona w tej jurysdykcji; wskazana w **art. 24 pkt 1 lit. a**
- bezpieczeństwa jednostka składowa, która jest:
 - jednostką pośredniczącą niebędącą jednostką dominującą, wskazana w **art. 24 pkt 2 lit. a**;
 - stałym zakładem wskazanym w **art. 24 pkt 2 lit. b**.

Po pierwsze, przepis **art. 24 pkt 1 lit. a** przewiduje, że podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest m.in. zlokalizowana na terytorium RP **jednostka pośrednicząca**. W tym zakresie należy przypomnieć, że jednostką pośredniczącą jest jednostka przejrzysta podatkowo w jurysdykcji utworzenia. Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych będzie to zatem w szczególności spółka jawna, o ile nie złożyła odpowiedniej informacji zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 24 pkt 1 lit. a wymienia wyłącznie jednostkę pośredniczącą, o której mowa w **art. 7 ust. 2 pkt 2**. Jest to jednostka pośrednicząca, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla albo inną jednostką dominującą, jeżeli ta inna jednostka jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego (może to być jednostka dominująca niższego szczebla, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną). Tylko taka jednostka pośrednicząca może, zgodnie z Zasadami GloBE, być zlokalizowana w danej jurysdykcji, jeżeli

została w tej jurysdykcji utworzona; inne typy jednostek pośredniczących są natomiast uznawane za bezpieczeństwa.

Bezpaństwowa jednostka pośrednicząca została wskazana natomiast w **art. 24 pkt 2 lit. a**. Jest to każda jednostka pośrednicząca (przejrzysta podatkowo w jurysdykcji utworzenia), która nie jest jednostką dominującą, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2. Taka jednostka nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji w świetle Zasad GloBE, jednak będzie podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego, jeżeli została utworzona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W praktyce, biorąc pod uwagę brzmienie **art. 24 pkt 1 lit. a i 2, podatnikami krajowego podatku wyrównawczego będą wszystkie jednostki pośredniczące utworzone na terytorium RP**, niezależnie od ich statusu jako jednostki dominującej. Będą to zatem jednostki utworzone na terytorium RP oraz niebędące podatnikami na gruncie ustawy o CIT (np. spółka jawna, o ile nie złożyła odpowiedniej informacji zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1a tej ustawy, zarówno jeżeli byłaby jednostką dominującą, jak i „zwykłą” jednostką pośredniczącą).

Ponadto, zgodnie z **art. 24 pkt 1b** podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego będzie także **jednostka joint venture lub jednostka zależna joint venture, jeżeli jest zlokalizowana na terytorium RP**. Takie jednostki wskazane są w odrębnej literze punktu 1, jako że nie stanowią jednostek składowych w świetle Zasad GloBE. Niemniej, na potrzeby obliczenia krajowego podatku wyrównawczego powinny być traktowane jako takie jednostki, przy czym efektywną stawką podatkową i krajowy podatek wyrównawczy liczy się odrębnie dla takich jednostek.

Finalnie, zgodnie z **art. 24 pkt 2 lit. b** i mając na względzie szczelność systemu opodatkowania krajowym podatkiem wyrównawczym, podatnikiem tego podatku jest również **stały zakład będący bezpaństwową jednostką składową, jeżeli działalność takiego zakładu prowadzona jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i podlega on opodatkowaniu CIT, zgodnie z przepisami ustawy o CIT lub właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.**⁸⁸

Wskazane wyżej szczególne jednostki mogą być podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego zgodnie z Wytycznymi Administracyjnymi⁸⁹.

W ramach danej grupy międzynarodowej albo grupy krajowej, częstokroć na terytorium RP będzie zlokalizowanych kilku lub wielu podatników krajowego podatku wyrównawczego. W takim przypadku, obliczenie efektywnej stawki podatkowej będzie wymagać uwzględnienia, generalnie, wszystkich jednostek będących podatnikami (zgodnie ze wskazaną zasadą *jurisdictional blending*). Co prawda efektywna stawka podatkowa dla jednostek szczególnych kalkulowana jest odrębnie, jednak jednostki jednego typu (joint venture, inwestycyjne,

⁸⁸ Definicja takiego stałego zakładu jest zawarta w **art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d** – jest to bardzo specyficzny zakład, który nie spełnia warunków wymienionych w lit. a-c tej definicji, tj. w danej jurysdykcji obowiązuje CIT, obowiązuje właściwa UPO, jednak zakład nie powstaje zgodnie z UPO. Zakłada się, że w praktyce może dotyczyć to dość rzadkich przypadków takich jak opodatkowanie CIT dochodów z majątku nieruchomości, w sytuacji, gdy taki majątek nie byłby potencjalnie uznany za zagraniczny zakład na gruncie danej UPO, lecz podlegałby opodatkowaniu na gruncie innych postanowień UPO. Posługując się powyższym przykładem należy jednak, podkreślić, że przepisy projektowanej ustawy nie mają na celu ingerować w przepisy o CIT lub w istniejące linie interpretacyjne co do postania w określonym przypadku zagranicznego zakładu. Przeciwnie, przepisy niniejszej ustawy uzależnione są od właściwego traktowania danego przypadku na gruncie CIT.

⁸⁹ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 17.

mniejszościowe) traktuje się w ramach takiej odrębnej kalkulacji łącznie⁹⁰. Zarówno zasada ogólna (*jurisdictional blending*) jak i łączenie jednostek szczególnych podobnego typu sprawia, że obliczenia efektywnej stawki podatkowej, muszą być dokonywane wspólnie, lub częściowo wspólnie, dla podatników z danej grupy międzynarodowej albo grupy krajowej, jeżeli na terytorium RP występuje więcej niż jeden podatnik. W takim przypadku proces obliczenia efektywnej stawki podatkowej wymaga zatem koordynacji.

Art. 25 [Ustalenie, czy podatnik jest nisko opodatkowaną jednostką składową]

Jak podkreśla się szeroko w Wytycznych Administracyjnych⁹¹, dla celów integralności i spójności Systemu GloBE zasady obliczenia krajowego podatku wyrównawczego muszą w największym możliwym zakresie odzwierciedlać zasady obliczenia globalnego podatku wyrównawczego.⁹² Mając na względzie powyższe, przepisy działu III regulujące sposób obliczenia krajowego podatku wyrównawczego odzwierciedlają w dużym stopniu przepisy działu II w zakresie obliczenia globalnego podatku wyrównawczego oraz zawierają liczne odesłania do tych przepisów, jak również do odpowiednich przepisów innych działów ustawy.

Stąd, podobnie jak w przypadku globalnego podatku wyrównawczego, krajowy podatek wyrównawczy oblicza się w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy. Na gruncie krajowego podatku wyrównawczego to poszczególne jednostki składowe będą podatnikami. Podatnicy muszą w pierwszym kroku ustalić, czy są nisko opodatkowanymi jednostkami składowymi, tj. przede wszystkim wykonać test efektywnej stawki podatkowej. Jeżeli ustalą, iż są takimi jednostkami, w kolejnym kroku obliczają krajowy podatek wyrównawczy. Tym samym, zgodnie z art. 25 ust. 1, podatnik oblicza krajowy podatek wyrównawczy, jeżeli podatnik jest nisko opodatkowaną jednostką składową.

W przypadku „typowej” jednostki składowej, o której mowa w **art. 25 ust. 2 pkt 1**, testu efektywnej stawki podatkowej dokonuje się dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tj. ustala się, czy dla danej grupy Rzeczypospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania⁹³. Zgodnie z **ust. 3**, będzie tak, jeżeli grupa osiągnęła w roku podatkowym jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto oraz efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej.

W tym zakresie stosuje się zatem, podobnie jak na gruncie przepisów działu II, podejście jurysdykcyjne (tzw. *jurisdictional blending*), zgodnie z którym efektywną stawkę podatkową dla Rzeczypospolitej Polskiej oblicza się z uwzględnieniem wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji. W przypadku efektywnej stawki podatkowej niższej od

⁹⁰ Nie dotyczy to jednostek bezaństwowych. Dla każdej takiej jednostki obliczana jest odrębnie efektywna stawka podatkowa.

⁹¹ Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r. (pkt 5) oraz z lipca 2023 r. (pkt 4)

⁹² Krajowy podatek wyrównawczy pomniejsza bowiem kwalifikowany zagraniczny podatek wyrównawczy należny, co do zasady, w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Natomiast w odniesieniu do innej jurysdykcji, zasada ta działa odpowiednio - kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy należny w innej jurysdykcji pomniejsza globalny podatek wyrównawczy należny w RP jako jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla. Co więcej, w wielu przypadkach funkcjonować będzie wspomniana wcześniej bezpieczna przystań (*QDMTT safe harbour*), która spowoduje, że jednostka dominująca nie będzie stosować Zasady IIR względem jurysdykcji z QDMTT. Dla spójności systemu, metodologia obliczenia krajowego podatku wyrównawczego musi zatem być zbieżna w największym możliwym zakresie z metodologią obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Podobne zasady obowiązują również inne jurysdykcje, które stosują Modelowe zasady lub przepisy Dyrektywy.

⁹³ Bezaństwowa jednostka składowa, inne jednostki o szczególnym charakterze i jednostki, którym przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy omówione są w dalszej części uzasadnienia.

15%, oblicza się w drugiej kolejności jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy (który odpowiada założeniom jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego), a następnie przypisuje się kwoty podatku poszczególnym podatnikom. Kwoty jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego, przypisane poszczególnym podatnikom stanowią krajowy podatek wyrównawczy, należny od tych jednostek.

Aby ustalić, czy Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, należy dokonać obliczeń w następujących krokach:

- 1) Po pierwsze, przed zastosowaniem podejścia jurysdykcyjnego, dla każdego podatnika ustala się odrębnie kwalifikowany dochód (stratę) i skorygowane podatki kwalifikowane, zgodnie z **ust. 4 pkt 1**. W tym zakresie uwzględnienia się określone odstępstwa przyjęte na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego, o których mowa w **art. 29 i 30**.
- 2) Zgodnie z **art. 25 ust. 4 pkt 2**, dla wszystkich jednostek zlokalizowanych na terytorium RP ustala się **jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto**. Stanowi on saldo kwalifikowanego dochodu i kwalifikowanych strat wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP, zgodnie ze wzorem wskazanym w przepisach działu II (**art. 11 ust. 5**).
- 3) Kolejnym krokiem, zgodnie z powołanym **art. 25 ust. 4 pkt 2**, jest obliczenie **efektywnej stawki podatkowej**. Na potrzeby kalkulacji tej stawki wykorzystuje się wzór wskazany w przepisach działu II (w **art. 11 ust. 4**), stosując go odpowiednio do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP:

$$\text{Efektywna stawka podatkowa} = \frac{\text{skorygowane podatki kwalifikowane}}{\text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP}} \times 100\% \\ = \frac{\text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP}}{\text{jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto}} \times 100\% \\ \text{wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP}$$

W przypadku, gdy efektywna stawka podatkowa ustalona w powyższy sposób jest niższa niż minimalna stawka podatkowa (15%), Rzeczpospolitą Polską uznaje się, z perspektywy danej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, za **jurysdykcję o niskim poziomie opodatkowania** (por. **art. 25 ust. 3**), a każdą jednostkę zlokalizowaną w Rzeczypospolitej Polskiej za nisko opodatkowaną jednostkę (por. **art. 25 ust. 2 pkt 1**).

Jeżeli w wyniku obliczenia efektywnej stawki podatkowej Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim opodatkowaniu, zgodnie z **art. 26** oblicza się **jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy**.

Art. 26 [Obliczenie jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego]

Podobnie jak na gruncie przepisów działu II, na potrzeby obliczenia jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego w pierwszej kolejności ustala się:

- **indywidualną stawkę podatkową**, jako różnicę między minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową; przykładowo, jeżeli efektywna stawka podatkowa wyniosła 10%, indywidualna stawka podatkowa wyniesie 5% (15% – 10%);

- **nadwyżkę zysku**, która oznacza jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto pomniejszony o wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w art. 101.

Następnie jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy ustala się według wzoru:

Jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy

= (indywidualna stawka podatkowa x nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy

Metodologia wyliczenia jest zatem podobna do jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, jednak w tym przypadku wzór nie przewiduje – zgodnie z zasadami logiki – pomniejszenia tak wyliczonego podatku o krajowy podatek wyrównawczy.

Art. 27 [Obliczenie krajowego podatku wyrównawczego należnego od danego podatnika]

Kolejnym krokiem jest alokacja jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego pomiędzy podatników, tj. pomiędzy poszczególne jednostki składowe zlokalizowane na terytorium RP będące podatnikami krajowego podatku wyrównawczego.

Zgodnie z **art. 27** przyjęty klucz alokacji to dochód kwalifikowany poszczególnych jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP (tj. poszczególnych podatników) w odniesieniu do kwalifikowanego dochodu wszystkich takich jednostek składowych (wszystkich podatników). Przyjęty klucz alokacji, w oparciu o kwalifikowany dochód, jest uniwersalną miarą, spójną z metodą alokacji jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego do poszczególnych nisko opodatkowanych jednostek składowych, tj. obliczenia jednostkowego podatku na podstawie **art. 14**, oraz jest zgodny z Wytycznymi Administracyjnymi.⁹⁴

Krajowy podatek wyrównawczy należny od danego podatnika ustala się zatem według wzoru:

Krajowy podatek wyrównawczy

= jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy $\frac{\text{kwalifikowany dochód podatnika}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich podatników}}$

Art. 27 ust. 2 potwierdza dodatkowo, że w przypadku, gdy podatnik poniósł za dany rok kwalifikowaną stratę, nie ustala się krajowego podatku wyrównawczego należnego od tego podatnika (jurysdykcyjny podatek zostanie alokowany wyłącznie pomiędzy pozostałych podatników, którzy osiągnęli kwalifikowany dochód). Zgodnie z przedstawionym w **art. 27 ust. 1** wzorem kwota krajowego podatku wyrównawczego wyniesie zero również w przypadku, gdy kwalifikowany dochód podatnika będzie równy zero.

Zgodnie z **art. 27 ust. 3** kwotę krajowego podatku wyrównawczego, należnego od jednostki będącej podatnikiem, oblicza się niezależnie od wysokości udziału własnościowego, jaki posiadają jednostki dominujące danej grupy międzynarodowej albo grupy krajowej w tej jednostce (lub z innej perspektywy – niezależnie od wysokości udziałów, jakie posiadają jednostki spoza danej grupy).

Jest to zatem uregulowane odmiennie niż w przepisach działu II, jako że na gruncie globalnego podatku wyrównawczego jednostce dominującej będącej podatnikiem przypisuje się określoną część podatku w odniesieniu do jej nisko opodatkowanej jednostki w oparciu o udział

⁹⁴ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 14.

własnościowy jednostki dominującej w takiej jednostce i kwotę dochodu kwalifikowanego przynależną danej jednostce dominującej na tej podstawie (jest to udziałowy globalny podatek wyrównawczy). Natomiast na gruncie krajowego podatku wyrównawczego to sama nisko opodatkowana jednostka jest podatnikiem i udział jednostki dominującej jest nerelevantny. Zastosowanie podejścia, odnoszącego się do udziału jednostek dominujących z grupy, powodowałoby zmniejszenie pobieranych kwot krajowego podatku wyrównawczego, w części w jakiej udziały własnościowe w danym podatniku posiadane są przez jednostki spoza grupy. Byłoby to również niezgodne z Wytycznymi Administracyjnymi.⁹⁵

Art. 28 [Odpowiednie stosowanie przepisów szczególnych w zakresie obliczenia podatku]

Jednostki o szczególnym charakterze

Przy obliczeniu krajowego podatku wyrównawczego należy pamiętać, iż dla określonych szczególnych jednostek ustala się odrębnie efektywną stawkę podatkową, podobnie jak na gruncie globalnego podatku wyrównawczego. Są to jednostki rozliczane „pojedynczo” (bezpłaństwowe jednostki składowe), jak i jednostki rozliczane w swoich „podgrupach” (jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne, jednostki joint venture lub jednostki zależne joint venture oraz mniejszościowe jednostki składowe). Regułę tę odzwierciedla **art. 28**, zgodnie z którym na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 2 działu II, które regulują odrębne obliczenie jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto i efektywnej stawki podatkowej dla takich jednostek.

Przedstawiając szerszy kontekst należy zaznaczyć, że Wytyczne Administracyjne dopuszczają m.in., aby krajowy podatek wyrównawczy⁹⁶, przypadający na te jednostki, był należny od innych jednostek z grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji. Przykładowo, w przypadku jednostek inwestycyjnych motywowane to jest względami zachowania neutralności podatkowej, jaka przysługuje tym jednostkom w części jurysdykcji. Na gruncie ustawy przyjęto jednakże najprostsze rozwiązanie, również dopuszczalne zgodnie z Wytycznymi Administracyjnymi, tj. zgodnie ze zdaniem drugim **art. 28 każda z jednostek szczególnych jest podatnikiem i to od tej jednostki należny jest krajowy podatek wyrównawczy**, przypadający na nią zgodnie ze wskazanym w **art. 27** kluczem alokacji w oparciu o dochód kwalifikowany poszczególnych jednostek. Ponadto, również w przypadku jednostek szczególnych krajowy podatek wyrównawczy oblicza się niezależnie od wysokości udziału własnościowego jednostki dominującej. W szczególności, na wysokość krajowego podatku wyrównawczego nie ma wpływu fakt, iż w mniejszościowej jednostce składowej jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada nie więcej niż 30% udziałów własnościowych.

Art. 29 [Lokalny standard rachunkowości]

Spójność QDMTT z Zasadami GloBE i dozwolone odstępstwa

Jak wspomniano, dla zachowania integralności Systemu GloBE, kluczowe jest, aby przepisy o obliczeniu krajowego podatku wyrównawczego były w jak najwyższym stopniu spójne z zasadami obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Wytyczne Administracyjne wskazują jednak na ściśle określone odstępstwa, które są konieczne, lub możliwe, z uwagi na

⁹⁵ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 7.

⁹⁶ Albo odpowiednio kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy

specyfikę krajowego podatku wyrównawczego. Wśród tych odstępstw tylko niektóre dozwolone są na gruncie bezpiecznej przystani (*QDMTT safe harbour*). Z perspektywy bezpiecznej przystani odstępstwa traktowane są w sposób bardziej restrykcyjny z uwagi na to, że w takim przypadku oblicza się jedynie krajowy podatek wyrównawczy⁹⁷, a nie stosuje się już kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej. Zatem, wszelkie potencjalne zniżenia krajowego podatku wyrównawczego, wynikające ze zbyt szerokich odstępstw, prowadziłyby efektywnie do zapłaty niższej kwoty podatku i nie byłyby wyrównane opodatkowaniem w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej.

Mając to na względzie i dążąc do tego, aby grupy międzynarodowe lub grupy krajowe mogły korzystać z bezpiecznej przystani w odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego, przepisy rozdziału 2 działu III przewidują jedynie trzy takie odstępstwa. Pierwsze z odstępstw dotyczy lokalnego standardu rachunkowości, stosowanego na potrzeby ustalenia księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej, co wiąże się również z drugim odstępstwem - obowiązkiem obliczania krajowego podatku wyrównawczego w złotych polskich (kwestie te uregulowane są w **art. 29**). Trzecie odstępstwo dotyczy skorygowanych podatków kwalifikowanych i zostało opisane w kolejnym artykule.

Lokalny standard rachunkowości

Zasadą ogólną, według której zbudowany jest System GloBE, jest zasada stosowania do wyliczeń GloBE standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, używanego do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. W praktyce oznacza to, że choć punktem wyjścia do obliczeń mogą być jednostkowe sprawozdania finansowe jednostek składowych (najczęściej sporządzone według ich lokalnych standardów), to wymagają one odpowiednich przekształceń w celu dostosowania ich do standardu jednostki dominującej. W wielu przypadkach będą to te same dostosowania, które wykonuje się na potrzeby konsolidacji (z wyjątkiem eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych), w szczególności dostosowania do zasad (polityki) jednostki konsolidującej czy przeliczenia na jej walutę. Jednakże, obliczenia wykonywane w celu konsolidacji mogą w wielu przypadkach okazać się niewystarczające na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Wykonywanie dodatkowych, złożonych korekt do celów Systemu GloBE, dostosowujących sprawozdania jednostkowe do standardu jednostki dominującej najwyższego szczebla zlokalizowanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, znacząco zwiększa koszty stosowania przepisów dla przedsiębiorstw nimi objętych oraz w dalszej perspektywie, może wydłużyć i skomplikować kontrole podatkowe takich podatników (ze względu na to, że organy skarbowe będą musiały kontrolować rzetelność dodatkowych korekt).

Aby obniżyć koszty stosowania przepisów, wynikające z wyżej opisanych korekt, *Inclusive Framework* w Wytycznych z lipca 2023 r., w części dotyczącej krajowego podatku wyrównawczego w formule bezpiecznej przystani (*QDMTT SH*), zawarło zasadę: *Local Financial Accounting Standard Rule* (Zasada Standardu Lokalnej Sprawozdawczości Finansowej, dalej jako: *Zasada Lokalnego Standardu*)⁹⁸. Zgodnie z tą zasadą, jeśli spełnione są określone warunki, jurysdykcja implementująca może wymagać od jednostek objętych systemem opodatkowania wyrównawczego stosowania do wyliczeń GloBE lokalnego

⁹⁷ Albo odpowiednio kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy.

⁹⁸ *Standards for a QDMTT Safe Harbour*, Wytyczne z lipca 2023 r., pkt 4, s. 80.

standardu rachunkowości (w tym lokalnych przepisów o rachunkowości). W ten sposób, jednostki lub jednostki składowe objęte QDMTT SH nie będą musiały dokonywać dodatkowych korekt (np. walutowych), aby dostosować się do standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Art. 29 zawiera polską implementację Zasady Lokalnego Standardu. Podatnicy, do celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego (polskiego odpowiednika QDMTT) zobowiązani będą stosować przepisy ustawy o rachunkowości.

W szczególności, przepisy ustawy o rachunkowości będą budowały podstawę do wyliczenia księgowego dochodu (straty) netto i efektywnie kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego. Uwzględniane będą pozycje ujęte w księgach rachunkowych prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i w sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości lub według MSR/MSSF, jeżeli ten standard jest dopuszczony przez ustawę o rachunkowości.

W szczególności, w świetle **art. 29**, księgowy dochód (stratę) netto jednostki składowej, która jest podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego, będzie stanowić zysk (strata) netto tej jednostki, ustalony zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Taki księgowy dochód (strata) netto będzie następnie korygowany na podstawie przepisów działu V i innych odpowiednich przepisów ustawy (tj. będzie podlegał specyficznym korektom właściwym dla Systemu GloBE) w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Jeżeli jednak jednostka sporządza jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR lub MSSF, w zakresie w jakim jest to dozwolone przez ustawę o rachunkowości, jej księgowy dochód (stratę) netto ustala się zgodnie z tym standardem. Oznacza to, że powołane przepisy odnoszą się do jednostkowego sprawozdania podatnika krajowego podatku wyrównawczego i standardu, na podstawie którego to jednostkowe sprawozdanie zostało sporządzone (bądź do odpowiednich ksiąg będących podstawą do sporządzenia takiego jednostkowego sprawozdania). Stosowanie Zasady Lokalnego Standardu, wiąże się także z tym, że podatnicy nie będą musieli wykonywać przeliczeń wartości ze sprawozdania jednostkowego, na walutę, w której sporządzane jest skonsolidowane sprawozdanie grupy (por. dalsza część uzasadnienia).

W szczególnych sytuacjach, jako wyjątek od reguły, podatnicy będą stosować zasadę Systemu GloBE, gdzie do wyliczeń QDMTT jako punkt wyjścia, używany będzie standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, wykorzystywany do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Ten wyjątek jest integralną częścią Zasady Lokalnego Standardu zgodnie z Wytocznymi Administracyjnymi.

Podatnicy danej grupy międzynarodowej nie będą do celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego stosować (albo w ograniczonym zakresie stosować) przepisów ustawy o rachunkowości jeżeli:

1. Standard rachunkowości wszystkich podatników w grupie nie jest taki sam (np. niektórzy sporządzają jednostkowe sprawozdanie finansowe według ustawy o rachunkowości i odpowiednich krajowych standardów rachunkowości, a niektórzy w oparciu o MSR/MSSF).
2. Rok obrotowy chociaż jednego podatnika danej grupy nie jest tożsamy z rokiem podatkowym jednostki dominującej najwyższego szczebla (zarówno co do długości jak i momentu rozpoczęcia, i zakończenia). **[Warunek ten jest nadal przedmiotem**

rozważań i może podlegać potencjalnym zmianom, w zależności od dalszych wytycznych ze strony OECD.]

W celu realizacji Zasady Lokalnego Standardu oraz zachowania równości pomiędzy podatnikami i spółnościami rozliczeń krajowego podatku wyrównawczego, projektowany przepis zawiera dla podatników konkretne obowiązki.

Po pierwsze, jeżeli podatnicy należący do tej samej grupy stosują różne standardy rachunkowości, będą zobowiązani do zmiany swoich standardów tak, aby wszyscy podatnicy w grupie stosowali jeden standard rachunkowości. Zmiana standardu, w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości powinna odbyć się tak, aby zgodnie z właściwymi przepisami, właściwe sprawozdania za rok podatkowy (w rozumieniu zasad GloBE), w którym podjęto się zmiany, sporządzić i zatwierdzić w odpowiednich, ustawowych terminach, a podatki takie jak CIT rozliczyć bez opóźnień. Zarówno poprawne wyliczenie podatków (za taki rok podatkowy) jak i zatwierdzenie sprawozdania są obiektywnie konieczne, żeby obliczyć krajowy podatek wyrównawczy zgodnie z Zasadami GloBE.

Po drugie, jeżeli rok obrotowy podatnika jest inny niż rok podatkowy (w rozumieniu zasad GloBE) jednostki dominującej najwyższego szczebla, podatnik musi dostosować swój rok obrotowy (zgodnie z przepisami o rachunkowości – a więc nie tylko na potrzeby podatkowe) do roku podatkowego jednostki dominującej najwyższego szczebla. Chodzi tutaj zarówno o długość roku obrotowego jak i o moment jego rozpoczęcia i zakończenia (muszą być takie same jak dla UPE).

Zmiana długości roku obrotowego, w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości powinna odbyć się tak, aby zgodnie z właściwymi przepisami właściwe sprawozdania za zmieniany rok podatkowy (w rozumieniu Zasad GloBE), w którym podjęto się zmiany, sporządzić i zatwierdzić w odpowiednich, ustawowych terminach, a podatki takie jak CIT rozliczyć bez opóźnień. Zarówno poprawne wyliczenie podatków (za taki rok podatkowy) jak i zatwierdzenie sprawozdania są obiektywnie konieczne, żeby obliczyć krajowy podatek wyrównawczy zgodnie z Zasadami GloBE. Przy czym, krajowy podatek wyrównawczy za rok obrotowy, którego długość zmieniono, oblicza się zgodnie z zasadą GloBE, gdzie do wyliczeń (przez wszystkich podatników w grupie) stosuje się standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, używany do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Dopiero krajowy podatek wyrównawczy za pierwszy rok po zmianie długości roku podatkowego (a więc pierwszy rok tożsamy z rokiem UPE), oblicza się stosując przepisy ustawy o rachunkowości.

Jedynie sytuacja, w której przepisy ustawy o rachunkowości nie pozwalają na taką zmianę długości roku obrotowego, a więc występują przyczyny obiektywne, niezależne od podatnika, podatnicy są zwolnieni z opisywanego obowiązku zmiany roku, co jednak skutkuje wyjątkiem od stosowania przepisów ustawy o rachunkowości i obowiązkiem stosowania do wyliczeń krajowego podatku wyrównawczego (przez wszystkich podatników w grupie) standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, używanego do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Sytuacja taka może np. wystąpić, jeżeli przepisy nie pozwalają na ustalenie roku obrotowego o takiej długości jak rok podatkowy spółki dominującej najwyższego szczebla.

Opisywany wyjątek, kiedy podatnicy danej grupy międzynarodowej nie będą do celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego stosować przepisów ustawy o rachunkowości, rozpatruje się oddzielnie dla grupy joint venture. Przykładowo: grupa joint venture spełnia wymagania Zasady Lokalnego Standardu i stosuje przepisy ustawy o rachunkowości, a pozostałe jednostki grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie spełniają tych wymagań i muszą do wyliczeń stosować standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, używany do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy.

W zakresie stałych zakładów spełnienie warunków (i w efekcie obowiązek stosowania ustawy o rachunkowości) ocenia się z perspektywy centrali, tzn. jeśli centrala nie jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ale do celów zarządczych sporządza właściwe informacje finansowe w sposób spójny z zasadami ustawy o rachunkowości, to jej stały zakład stosuje ustawy o rachunkowości do wyliczenia krajowego podatku wyrównawczego.

W powyższym zakresie należy ponadto mieć na uwadze przepisy przejściowe, którą umożliwiają **wybór standardu rachunkowości stosowanego na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania grupy** (por. przepisy działu XIII).

Waluta stosowana na potrzeby obliczenia krajowego podatku wyrównawczego

Ponadto, zgodnie z **art. 29 ust. 4**, w związku ze stosowaniem Zasady Lokalnego Standardu krajowy podatek wyrównawczy **oblicza się w złotych polskich**. Jest to drugie z odstępstw przewidzianych w ustawie i odstępstwo obligatoryjne w odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego na gruncie Wytycznych Administracyjnych⁹⁹. Zasada ta jest zarazem spójna z obowiązkiem stosowania złotych polskich jako waluty funkcjonalnej na terytorium RP.

Natomiast jeżeli poszczególne kwoty uwzględniane dla obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, są wyrażone w walucie innej niż złoty polski, w świetle z **art. 29 ust. 5** są one przeliczane na złoty polski zgodnie z zasadami przewidzianymi w standardzie rachunkowości, zastosowanym na potrzeby jednostkowego sprawozdania, tj. zgodnie z ustawą o rachunkowości albo MSR/MSSF. Przepis ten potwierdza jedynie, iż w przypadku operacji lub transakcji w walutach obcych stosuje się zasady przeliczania walut obcych wynikające ze stosowanego przez jednostkę standardu rachunkowości.

Jeżeli w drodze wyjątku krajowy podatek wyrównawczy obliczany jest na podstawie standardu rachunkowości stosowanego na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania grupy, zgodnie z **art. 29 ust. 3**, albo w przypadku dokonania wyboru standardu UPE, o którym mowa w przepisach przejściowych, stosuje się zasady ogólne, o których mowa w **art. 2 ust. 3**, tj. podatek oblicza się w walucie prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy, a transakcje wyrażone w innych walutach przelicza się odpowiednio na walutę prezentacji.

Art. 30 [Odstępstwa w zakresie skorygowanych podatków kwalifikowanych]

Trzecie odstępstwo dotyczy alokacji skorygowanych podatków kwalifikowanych. W tym zakresie należy na wstępie przywołać przepisy działu VI (omawiane szerzej w dalszej części uzasadnienia), które odnoszą się do podatków kwalifikowanych, płaconych i ujętych w księgach przez właściciela jednostek, takich jak zagraniczna jednostka kontrolowana, odwrócona jednostka hybrydowa i jednostka wypłacająca dywidendę. W takich przypadkach,

⁹⁹ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT) par. 63 oraz pkt 5 (QDMTT Safe Harbour) par. 3. Omawiane odstępstwo należy do tzw. *mandatory variations* (odstępstw obligatoryjnych).

zgodnie z art. 93 ustawy i na gruncie globalnego podatku wyrównawczego, podatki kwalifikowane płacone przez właściciela przydziela się danej jednostce. Tytułem uproszczonego przykładu, podatek CFC należny od właściciela w jurysdykcji jego lokalizacji przydziela się na gruncie Systemu GloBE do zagranicznej jednostki kontrolowanej, w określonym zakresie. Podatek ten składa się na skorygowane podatki kwalifikowane takiej jednostki. Podobny schemat obowiązuje w przypadku odwróconej jednostki hybrydowej i jednostki wypłacającej dywidendę, jak również w odniesieniu do zakładu, jeżeli podatki dotyczące zakładu zostały ujęte w księgach centrali.

Zasada wyrażona w art. 93 nie może jednak obowiązywać, co do zasady, na gruncie krajowego podatku wyrównawczego. Alokacja podatku właściciela (np. podatku CFC) do danej jednostki w innej jurysdykcji sprawiłaby bowiem co do zasady, że jednostka ta nie byłaby uznawana za nisko opodatkowaną jednostkę na gruncie Systemu GloBE i nie byłaby opodatkowana krajowym podatkiem wyrównawczym. Tym samym, budżet danej jurysdykcji kredytowałaby zagraniczny podatek CFC – tj. zamiast pobierać lokalnie krajowy podatek wyrównawczy, dana jednostka nie podlegałaby opodatkowaniu tym podatkiem z uwagi na opodatkowanie CFC na poziomie zagranicznego właściciela, a podatek pobierałaby inna jurysdykcja. Z tych względów, Wytyczne Administracyjne nakazują obligatoryjną rezygnację (z wyjątkiem WHT) z alokacji podatków kwalifikowanych zgodnie z opisaną zasadą. Jest to zatem również odstępstwo obligatoryjne na gruncie Wytycznych Administracyjnych¹⁰⁰.

W ślad za powyższym, zgodnie z **art. 30**, w celu obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego nie stosuje się przepisów **art. 93 pkt 1, 3 i 4**. Oznacza to, że nie przydziela się podatków ujętych w księgach jednostki będącej właścicielem (bądź centrali) do zagranicznej jednostki kontrolowanej, odwróconej jednostki hybrydowej i stałego zakładu.

Szczególne zasady w tym zakresie obowiązują na gruncie podatku u źródła. Zgodnie z art. 30 pkt 2 przydziela się podatnikowi podatki kwalifikowane zgodnie z art. 93 pkt 5 wyłącznie w zakresie podatku u źródła. W przypadku zatem, gdy podatnik krajowego podatku wyrównawczego pobrał podatek u źródła z tytułu dywidendy wypłaconej na rzecz jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem, ten podatek u źródła jest alokowany do podatnika krajowego podatku wyrównawczego i składa się na skorygowane podatki kwalifikowane tego podatnika.

Art. 31 [Odpowiednie stosowanie przepisów innych działów]

Zgodnie z **art. 31**, w sprawach nieuregulowanych w dziale III dotyczącym obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, stosuje się odpowiednio przepisy działu II (przepisy o obliczeniu globalnego podatku wyrównawczego), jak również pozostałe przepisy ustawy (działy V-XIII).

Zasadniczo większość działów ustawy znajduje zastosowanie zarówno na gruncie globalnego i krajowego podatku wyrównawczego, bądź to w drodze bezpośrednich odesłań bądź na podstawie **art. 31**. Dotyczy to w szczególności przepisów ogólnych i definicji, jednostek wyłączonych, kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego, restrukturyzacji, szczególnych metod opodatkowania, przepisów administracyjnych i wyborów. Różnice natomiast obejmują kwestie uregulowane w

¹⁰⁰ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 4 (QDMTT), par. 43-44.

dziale III (krajowy podatek wyrównawczy) w zakresie podatnika tego podatku i odstępstw w sposobie jego obliczenia.

W tym zakresie na szczególne omówienie zasługują następujące zagadnienia.

Dodatkowy podatek wyrównawczy

Na gruncie krajowego podatku wyrównawczego stosuje się odpowiednio przepisy o dodatkowym podatku wyrównawczym, uregulowane w rozdziale 1 działu II.

Zatem, również w przypadku krajowego podatku wyrównawczego obowiązuje zasada, iż istotne obniżenie skorygowanych podatków kwalifikowanych, lub inne zdarzenia wymienione w art. 23 ust. 4 dotyczące poprzednich lat podatkowych, łączą się z koniecznością przeliczenia efektywnej stawki za te poprzednie lata i w rezultacie prowadzą do konieczności przeliczenia jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego za te poprzednie lata podatkowe. Kwota różnicy, wynikająca z takiego przeliczenia, stanowi dodatkowy podatek wyrównawczy, który dodaje się do krajowego jurysdykcyjnego podatku wyrównawczego za dany bieżący rok, w którym wystąpiło zdarzenie powodujące korektę (zgodnie z wzorem, o którym mowa we wcześniej opisanym **art. 26**). Dodatkowy podatek wyrównawczy alokuje się pomiędzy poszczególne jednostki składowe, stosując odpowiednio **art. 17**.

Zarazem, jeżeli za dany rok podatkowy efektywna stawka podatkowa dla danej grupy albo jednostki składowej będzie równa co najmniej 15%, lecz danemu podatnikowi zostanie przydzielona kwota dodatkowego podatku wyrównawczego na podstawie odpowiedniego stosowania **art. 17**, podatnik ten będzie uznany za nisko opodatkowaną jednostkę składową, o której mowa w **art. 25 ust. 1 pkt 3**.

Odpowiednie stosowanie przepisów o restrukturyzacjach i szczególnych metodach opodatkowania

Podobnie jak w przypadku powołanych wcześniej reguł obliczenia podatku, uregulowanych w dziale II, na potrzeby obliczenia krajowego podatku wyrównawczego stosuje się również odpowiednio:

- przepisy **działu VIII** dotyczące restrukturyzacji i struktur holdingowych,
- przepisy **rozdziału 1 i 3 działu IX** regulujące szczególne systemy opodatkowania.

Odnosząc się do restrukturyzacji, na gruncie krajowego podatku wyrównawczego znajdują zatem odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące m.in. zbycie udziałów w danej jednostce albo zbycie aktywów i zobowiązań, w tym w ramach reorganizacji¹⁰¹.

Co do szczególnych metod opodatkowania zakłada się, że przypadki, w których jednostki zlokalizowane na terytorium RP będą podlegały tego typu opodatkowaniu, a zarazem będą objęte przepisami ustawy, będą dość rzadkie. Dotyczy to w szczególności **jednostki dominującej najwyższego szczebla będącej jednostką pośredniczącą (na gruncie polskim np. spółka jawna)**. W przypadku takiej jednostki obowiązują szczególne zasady ustalania jej kwalifikowanego dochodu (straty), zgodnie z art. 113 – **w uproszczeniu kwalifikowany dochód takiej jednostki pomniejsza się o kwalifikowany dochód przypadający na poszczególnych właścicieli spoza grupy, jeżeli są oni opodatkowani na odpowiednim poziomie w jurysdykcji, w której są rezydentami podatkowymi**. Ponadto, w odniesieniu do

¹⁰¹ Przepisy te opisano szczegółowo w odrębnym punkcie uzasadnienia dotyczącym restrukturyzacji.

krajowego podatku wyrównawczego w praktyce nie znajdują zastosowania przepisy art. 114, dotyczące UPE **objętej systemem odliczanej dywidendy, ponieważ ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewiduje takiej metody opodatkowania.**

Także, co do ryczałtu od dochodów spółek¹⁰², jako że dotyczy on spółek o prostej strukturze udziałowej, zakłada się że spółki takie, co do zasady, nie będą objęte przepisami niniejszej ustawy, która odnosi się do grup, dla których sporządza się skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz które przekraczają próg minimalnego przychodu grupowego. Dlatego, przepisy rozdziału 2 działu IX, które odnoszą się do szczególnych Zasad GloBE dla ryczałtu od dochodów spółek, co do zasady, nie będą miały zastosowania do jednostek, które podlegają opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym.

Zakłada się natomiast, że ewentualne szersze zastosowanie mogą znaleźć przepisy **rozdziału 3 działu IX**, regulujące szczególne metody opodatkowania jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych. Przepisy te obejmują dwa wybory, których może dokonać uprawniona jednostka z danej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej. Pierwszy wybór dotyczy możliwości traktowania jednostki inwestycyjnej jako transparentnej podatkowo (wybór ten zależny jest jednak od opodatkowania właściciela w jurysdykcji, w której jest rezydentem podatkowym, w oparciu o zmiany wartości rynkowej udziałów). W takim przypadku jednostka inwestycyjna pozostanie podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego (zgodnie z ogólną zasadą zawartą w art. 24 pkt 1 lit. a), jednak zakłada się, że przeważająca część jej kwalifikowanego dochodu (straty) i skorygowanych podatków kwalifikowanych będzie alokowana do jej właścicieli.

Drugi wybór dotyczy skorzystania z metody opodatkowania wypłaty zysku. W tym przypadku metoda ta nie wynika ze szczególnego sposobu opodatkowania CIT, lecz jest specyficzna dla Systemu GloBE i została zdefiniowana na potrzeby GloBE w art. 120 ustawy. W dużym uproszczeniu, zgodnie z tą metodą, w zakresie w jakim jednostka inwestycyjna dokonuje wypłat na rzecz właściciela, odpowiednią część kwalifikowanego dochodu i kwalifikowanych podatków uwzględnia się po stronie tego właściciela. W odniesieniu natomiast do niewypłaconego dochodu tej jednostki, przepisy rozdziału 3 działu IX wskazują, w jakim zakresie opodatkowana pozostaje ta jednostka.

¹⁰² o którym mowa w rozdziale 6b ustawy o CIT

Zwolnienia podatkowe i przepisy szczególne w okresie początkowym

Ponadto, dział X zawiera bardzo istotne przepisy szczególne dotyczące bezpiecznych przystani o charakterze ogólnym albo odnoszące się wprost do krajowego podatku wyrównawczego, lecz wpisujące się bardziej ściśle w materię działu X.

W tym zakresie, na gruncie krajowego podatku wyrównawczego - podobnie jak na gruncie globalnego podatku wyrównawczego - stosuje się zawarte w dziale X przepisy o **wyłączeniu *de minimis***. Uprawniona jednostka z grupy międzynarodowej lub grupy krajowej może zatem dokonać wyboru dotyczącego stosowania tego wyłączenia na potrzeby krajowego podatku wyrównawczego. W takim przypadku, nie ustala się krajowego podatku wyrównawczego za dany rok podatkowy, jeżeli za ten rok nie przekroczono minimalnych progów w zakresie przychodu i jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu. W szczególności, aby dana grupa mogła zastosować to wyłączenie – w odniesieniu do ich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP i będących podatnikami krajowego podatku wyrównawczego – muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich podatników jest mniejszy niż **10 mln euro**;
- 2) średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich podatników wynosi mniej niż **1 mln euro** albo została osiągnięta średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata wszystkich podatników¹⁰³.

Wyłączenia tego nie stosuje się jednak do bezpieczeństwa jednostek składowych oraz do jednostek inwestycyjnych, a ich wyników finansowych nie bierze się pod uwagę na potrzeby ustalenia przekroczenia wskazanych progów 10 mln euro i 1 mln euro.

Przepisy działu X obejmują również bardzo istotną 5-letnią bezpieczną przystań w zakresie krajowego podatku wyrównawczego dla grup międzynarodowych w początkowej fazie działalności i oraz 5-letnią bezpieczną przystań dla grup krajowych (niezależne od fazy działalności) - *por. uzasadnienie do działu X*.

Należy pamiętać również, iż zgodnie z art. 6 ust. 2, jednostki lub jednostki składowej grupy międzynarodowej nie uwzględnia się przy obliczeniu globalnego podatku wyrównawczego, jeżeli są one podatnikami krajowego podatku wyrównawczego - *por. uzasadnienie do art. 6*.

DZIAŁ IV. Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków

Jak wyjaśniono w części ogólnej niniejszego uzasadnienia, podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków (dalej także jako: „**podatek UTPR**”) działa jako „mechanizm rezerwowy” wobec Zasady IIR. Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków ma zatem charakter komplementarny i działa on wówczas, gdy stosowanie Zasady IIR nie prowadzi w pełni do nałożenia opodatkowania wyrównawczego na wszystkie odpowiednie jednostki dominujące, np. w związku z tym, że część jurysdykcji nie wdrożyła Zasad GloBE.

Podstawowe reguły, odnoszące się do podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków, regulują przepisy art. 12 – 14 Dyrektywy. Zgodnie z tymi przepisami podatek wyrównawczy

¹⁰³ W zakresie metody obliczenia odpowiednich średnich należy odwołać się do części uzasadnienia dotyczącej wyłączenia *de minimis* na gruncie globalnego podatku wyrównawczego.

od niedostatecznie opodatkowanych zysków może przybrać dwojaką formę (w odniesieniu do jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji stosującej Zasadę UTPR), tj.:

- odrębnego podatku albo
- odmowy odliczenia od podstawy opodatkowania kwoty wynikającej z zastosowania Zasady UTPR¹⁰⁴.

Obie wskazane metody prowadzą do jednakowego skutku, choć sposób dojścia do niego jest różny. Druga z metod jest mniej bezpośrednia i bardziej skomplikowana. Z tego względu w projekcie przyjęto pierwsze w ww. rozwiązaniu. Tym samym bezprzedmiotowe stały się te przepisy Dyrektywy, które odnoszą się do drugiego z nich, tj. przepisy art. 12.2 i 13.2 Dyrektywy.

Art. 32 [Podatnik podatku UTPR]

Zgodnie z **art. 32 ust. 1** podatnikiem podatku od niedostatecznie opodatkowanych zysków jest **jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**.

Omawianego przepisu nie stosuje się do jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi (**ust. 2**). Wyjątek ten przenosi na grunt projektu postanowienia art. 12.3 i 13.3 Dyrektywy.

Co istotne, jeżeli więcej niż jedna jednostka składowa grupy międzynarodowej będzie zlokalizowana na terytorium RP, wówczas podatnikiem podatku UTPR będzie każda z takich jednostek składowych

Art. 33 [Zakres opodatkowania podatkiem UTPR]

Przepis **art. 33** implementuje przepisy art. 12 i 13 Dyrektywy. Określa on, w jakich przypadkach oblicza się podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków. I tak, zgodnie z tym przepisem jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest zobowiązana do obliczenia podatku UTPR, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy jest:

1) zlokalizowana w innej jurysdykcji, która:

- nie stosuje kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania albo
- jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania) lub

2) jest jednostką wyłączoną.

Zasady, o których mowa w **art. 32 i 33** odwołują się po przede wszystkim do przypadku, w którym UPE nie stosuje z różnych powodów Kwalifikowanej Zasady IIR, przy czym należy zauważyć, że zgodnie z **art. 35 ust. 2 oraz 3** w sumie stanowiącej kwotę całkowitego podatku

¹⁰⁴ Zgodnie z Komentarzem „korekta w ramach Zasady UTPR może przybrać formę (i) dodatkowego podatku nałożonego bezpośrednio na podatnika będącego rezydentem w kwocie równej kwocie podatku wyrównawczego przydzielonej w ramach Zasady UTPR. Alternatywnie, jurysdykcja może (ii) uwzględnić dodatkową kwotę domniemanego dochodu stanowiącą odwrócenie kosztów podlegających odliczeniu poniesionych w bieżącym lub poprzednim okresie, lub jurysdykcja może zdecydować się na (iii) zmniejszenie kwoty wolnej od podatku lub domniemanego odliczenia w celu odzwierciedlenia alokacji podatku wyrównawczego”.

UTPR nie uwzględnia się lub odpowiednio pomniejsza się tę sumę, jeżeli inna niż UPE jednostka dominująca podlega Zasadzie IIR.

Art. 34 [Podatek UTPR – jako podatek obliczany na poziomie Rzeczypospolitej Polskiej]

Podatek UTPR jest obliczany w specyficzny sposób. Charakterystyczne dla tego podatku jest to, iż jest on liczony najpierw dla wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych danej grupy międzynarodowej na całym świecie (całkowity podatek UTPR) a następnie „przydzielany” na poziomie danej jurysdykcji, tj. zasadniczo wszystkim jednostkom składowym zlokalizowanym w danej jurysdykcji. Stosownie do tego, **art. 34 ust. 1** projektu określa podatek UTPR obliczony na poziomie Rzeczypospolitej Polskiej, który stanowi odpowiednią część całkowitego podatku UTPR. Przepis ten implementuje normę zawartą w art. 14.1 Dyrektywy.

W świetle tego przepisu podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się **mnożąc całkowity podatek UTPR** dla wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych danej grupy międzynarodowej, o którym mowa w art. 35 ust. 1, **przez udział Rzeczypospolitej Polskiej w takim całkowitym podatku wyrównawczym**, o którym mowa w art. 36 ust. 1.

Zatem, zgodnie ze wskazanymi przepisami podatnik podatku UTPR jest zobowiązany do obliczenia, za rok podatkowy zarówno:

- **całkowitego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (całkowitego podatku UTPR)** w odniesieniu do wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, jak również
- tzw. **udziału dla Rzeczypospolitej Polskiej**, tj. określonej procentowo części podatku UTPR przydzielonego Rzeczypospolitej Polskiej w oparciu o liczbę pracowników i wartość aktywów w tej jurysdykcji.

Zadanie obliczenia ww. kwot może być utrudnione dla danej jednostki składowej, biorąc pod uwagę, że dotyczy ono całej grupy międzynarodowej. Proces obliczeń wymaga zatem koordynacji na poziomie grupy i w ramach sporządzania Informacji GloBE.

Stosownie do koncepcji wynikającej z Zasad GloBE całkowity podatek UTPR przydziela się poszczególnym jurysdykcjom (w tym przypadku Rzeczypospolitej Polskiej). Na gruncie Zasad GloBE pozostawia się swobodę poszczególnym jurysdykcjom, w jaki sposób dokonać dalszej alokacji - z poziomu całej jurysdykcji - pomiędzy poszczególne jednostki składowe danej grupy [Komentarz 2.4.1; 51]. Stosownie do tego, zgodnie z **art. 34 ust. 2** uregulowano, iż na podatnikach podatku UTPR danej grupy ciąży solidarne zobowiązanie do zapłaty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla Rzeczypospolitej Polskiej obliczonego dla tej grupy. Każdy podatnik wykaże zatem w zeznaniu lokalnym, o którym mowa w przepisach administracyjnych (**dział XI**) pełną kwotę podatku UTPR (tj. dla Rzeczypospolitej Polskiej). Podatnicy mogą jednak dokonać uzgodnień wewnętrznych w ramach danej grupy, według jakiej metodologii dzielą zobowiązanie pomiędzy siebie (np. według kwalifikowanego dochodu, substratu majątkowo-osobowego lub innego dowolnego kryterium). Każdy z podatników może rozliczyć zobowiązanie w uzgodnionej części lub jeden z podatników może pokryć zobowiązanie w całości. Stosownie do powyższego, organy podatkowe mogą dokonać egzekucji w wobec jednego podatnika w odniesieniu do całej kwoty podatku (podatnik ten może mieć w takiej sytuacji roszczenia regresowe wobec innych

podatników) albo też mogą dokonać egzekucji wobec każdego podatnika w odniesieniu do określonej części podatku.

Art. 35 [Całkowity podatek UTPR]

Sposób obliczania całkowitego podatku UTPR i jego przydzielania uregulowany jest w **art. 14 Dyrektywy**. Jego odpowiednikiem jest **art. 35 oraz 36** projektu.

Zgodnie z **art. 35 ust. 1** całkowity podatek UTPR jest równy sumie, odpowiednio, kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej i odpowiednio kwot kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego przypadających na takie jednostki tej grupy, z zastrzeżeniem **art. 22 ust. 4**. W tym ostatnim przypadku chodzi o nadwyżkę pozostałą po rozliczeniu globalnego podatku wyrównawczego grupy joint venture. Regulacja ta stanowi implementację art. 14.2 Dyrektywy.

Z kolei **ust. 2 oraz ust. 3** omawianego artykułu implementują odpowiednio art. 14.3 i 14.4 Dyrektywy. I tak, przepis **art. 35 ust. 2** stanowi, iż w sumie całkowitego podatku wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków jednostki składowej za rok podatkowy nie uwzględnia się kwot dotyczących danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, jeżeli za ten rok podatkowy w tej jednostce składowej wszystkie udziały własnościowe UPE znajdują się w bezpośrednim lub pośrednim posiadaniu co najmniej jednej jednostki dominującej, która:

- jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego (czyli jest to odpowiednia jednostka dominująca zlokalizowana na terytorium RP), albo;
- jest podobnym podatnikiem w innej jurysdykcji, które wdrożyło Zasadę IIR, tj. zagraniczna jednostka dominująca stosuje kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do tej jednostki składowej.

Zgodnie natomiast z **art. 35 ust. 3**, w przypadku uwzględnienia danej nisko opodatkowanej jednostki składowej w sumie wyznaczającej całkowity podatek UTPR, sumę tę pomniejsza się o udziałowy globalny podatek wyrównawczy lub kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, zapłacony przez jednostkę dominującą zgodnie z posiadanym udziałem procentowym w tej jednostce.

Powyższe przepisy stanowią odzwierciedlenie zasady, zgodnie z którą podatek UTPR jest komplementarny względem podatku IIR, a tym samym służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez uwzględnienie w ramach obliczania podatku UTPR podatku należnego w wyniku stosowania metody priorytetowej (Zasady IIR).

Także w sytuacji, gdy wszystkie udziały własnościowe UPE w danej nisko opodatkowanej jednostce składowej są posiadane przez różne jednostki dominujące zobowiązane do stosowania Zasady IIR, nie zostanie wówczas przydzielony podatek UTPR w odniesieniu do takiej nisko opodatkowanej jednostki składowej.

Nie chodzi w tym przypadku o faktycznie opłacany globalny podatek wyrównawczy lub kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy; wystarczające jest jego przypisanie do jednostki dominującej, która zgodnie z przepisami danej jurysdykcji jest zobowiązana do stosowania Zasady IIR.

To, czy w całkowitym podatku UTPR nie uwzględnia się, zgodnie z **art. 35 ust. 2**, kwoty podatku dla danej nisko opodatkowanej jednostki składowej czy też sumę odpowiednio pomniejsza się, jest ustalane indywidualnie w odniesieniu do każdej takiej jednostki (*on an*

entity-by-entity basis), w której udziały posiada (bezpośrednio lub pośrednio) jednostka zobowiązana do stosowania Zasady IIR.

Należy pamiętać, iż na podstawie przepisów w zakresie bezpiecznych przystani, obliczając całkowity podatek UTPR bierze się pod uwagę nie tylko podatek pobierany w związku z zastosowaniem Zasady IIR, ale również funkcjonujący w danej jurysdykcji kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT) albo krajowy podatek wyrównawczy funkcjonujący w Polsce. Dana jurysdykcja, podobnie jak Rzeczpospolita Polska, może bowiem zdecydować o niestosowaniu Zasady IIR do własnych jednostek składowych, jeżeli opodatkowuje je kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym (QDMTT). Prowadzi to do tego samego rezultatu co przepis art. 14.2 Dyrektywy. W takiej sytuacji, w przypadku dokonania wyboru z zgodnie z **art. 125** (QDMTT Safe Harbour w odniesieniu do danej jurysdykcji), nie uwzględnia się jednostkowych kwot globalnego podatku dla jednostek składowych z takiej jurysdykcji w całkowitym podatku UTPR. Zgodnie z **art. 35 ust. 1** nie uwzględnia się także jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z uwagi na to, że podlegają opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym.

Art. 36 [Obliczanie udziału dla Rzeczypospolitej Polskiej]

Art. 36 ust. 1 implementuje art. 14.5 Dyrektywy, który określa następujący wzór na obliczenie kwoty całkowitego podatku UTPR przypadającej na daną jurysdykcję (*ang. UTPR percentage*).

$$50\% \times \frac{\text{(liczba pracowników w państwie członkowskim)}}{\text{liczba pracowników we wszystkich jurysdykcjach UTPR}} + 50\% \times \frac{\text{całkowita wartość rzeczowych aktywów trwałych w państwie członkowskim}}{\text{całkowita wartość rzeczowych aktywów trwałych we wszystkich jurysdykcjach UTPR}}$$

W niniejszym projekcie pojęcie to określa się jako „*udział dla Rzeczypospolitej Polskiej*”. Przepis **ust. 1** nieco modyfikuje zapis tego wzoru poprzez posłużenie się pojęciami (w odniesieniu do obu zawartych w nim ilorazów) „Współczynnika pracowników” i „Współczynnika aktywów”. Wzór z ust. 1 wygląda tym samym następująco:

udział dla Rzeczypospolitej Polskiej

=

50% x Współczynnik pracowników + 50% x Współczynnik aktywów

Jednocześnie **ust. 1** definiuje oba te współczynniki w sposób zgodny z Dyrektywą.

I tak, **współczynnik pracowników** stanowi iloraz łącznej liczby pracowników jednostek składowych grupy międzynarodowej, zlokalizowanych na terytorium RP, do łącznej liczby pracowników jednostek składowych tej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w jurysdykcjach, w których za rok podatkowy obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Natomiast **współczynnik aktywów** stanowi iloraz sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej, zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, do sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy (tj. zlokalizowanych na terytorium RP oraz w jurysdykcjach, w których w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków).

Uszczegółowienie sposobu wyliczenia udziału dla Rzeczypospolitej Polskiej, w sposób zgodny z art. 14.6 i 14.7 Dyrektywy, zawarte jest w **ust. 2**. Przepis ten, po pierwsze, dookreśla pojęcie pracownika dla potrzeb stosowania powyższego wzoru przeliczając zatrudnienie na pełne etaty we wszystkich jednostkach składowych w danym roku podatkowym oraz zaliczając do tego pojęcie również niezależnych zleceniobiorców, pod warunkiem że uczestniczą oni (niezależni zleceniodawcy) w zwykłej działalności operacyjnej jednostki składowej.¹⁰⁵

Definicja stosowana w odniesieniu do liczby pracowników jest zgodna z definicją przedstawioną w raporcie dotyczącym Działania 13 BEPS dla celów CbCR. W myśl tej definicji, opisanej w art. 10.1 Komentarza, liczba pracowników jest obliczana jako łączna liczba pracowników w przeliczeniu na pełne etaty i może być podawana na koniec roku, na podstawie średniego poziomu zatrudnienia w danym roku lub na dowolnej innej podstawie konsekwentnie stosowanej we wszystkich jurysdykcjach i z roku na rok, pod warunkiem, że taka podstawa pozwala ocenić łączną liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty w danym roku podatkowym. Zastosowanie ekwiwalentu pełnego czasu pracy uwzględnia fakt, że pracownicy mogą być zatrudnieni przez kilka jednostek składowych lub mogą być współdzieleni między centralą i jej stałym zakładem. Uwzględnia również potencjalne, znaczące zmiany w zakresie pracowników na poziomie jurysdykcji, np. z powodu restrukturyzacji.

Ponadto **ust. 2** uwzględnia zasadę wyrażoną w art. 14.7 Dyrektywy. W świetle **ust. 2 pkt 2**, liczba pracowników, którą należy przypisać do jurysdykcji lokalizacji stałego zakładu, to liczba pracowników, dla których koszty wynagrodzeń są uwzględnione w sprawozdaniu finansowym tego zakładu (lub które zostałyby uwzględnione w oddzielnych księgach rachunkowych) tego stałego zakładu na tych samych zasadach, co określone w przepisach działu V, regulujących przydzielanie kwalifikowanego dochodu (straty) do stałego zakładu. Takich pracowników nie uwzględnia w liczbie pracowników przypisywanych jurysdykcji, w której jest zlokalizowana centrala tego zakładu. Wymóg ten jest zgodny z podejściem przyjętym do celów wyodrębnienia kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń z tytułu substratu majątkowo-osobowego.¹⁰⁶ Zgodnie z **ust. 2 pkt 3**, podobne podejście dotyczy rzeczowych aktywów trwałych.

Dodatkowo, **ust. 2 pkt 4** wyłącza stosowanie tej regulacji do pracowników oraz rzeczowych aktywów trwałych:

- jednostki inwestycyjnej oraz ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, a także

¹⁰⁵ Wynika to z faktu, że niezależni zleceniobiorcy, którzy uczestniczą w zwykłej działalności operacyjnej jednostki składowej, wnoszą taki sam wkład w jego działalność, jak pracownicy, a zatem są liczeni jako tacy do celów określenia wskaźnika procentowego dla danej jurysdykcji. Na przykład niezależny zleceniobiorca, który jest zatrudniony przez jednostkę składową w celu zastąpienia pracownika podczas urlopu z powodu choroby, uczestniczy w zwykłej działalności operacyjnej tej jednostki. Ciężar wykazania zakresu, w jakim niezależni zleceniobiorcy uczestniczą w zwykłej działalności operacyjnej tej jednostki, spoczywa na podatniku (lub odpowiedniej wyznaczonej jednostce).

¹⁰⁶ Ponadto w świetle Komentarza należy zaznaczyć, że pracownicy są przypisani do jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki składowe lub stałe zakłady, które ponoszą kwalifikowane koszty wynagrodzeń, bez uwzględnienia lokalizacji, w której pracownicy wykonują swoją działalność. W przeciwieństwie do tego, co jest wymagane w przypadku kwalifikowanych pracowników na potrzeby substratu majątkowo-osobowego, dla celów obliczenia wskaźnika UTPR dla danej jurysdykcji (udziału RP) nie ma wymogu, aby pracownicy jednostek składowych (w tym stałego zakładu) wykonywali czynności na rzecz grupy międzynarodowej w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej. Podobnie, działalność wykonywana przez tych pracowników nie ma znaczenia przy ustalaniu, której jednostce składowej należy przypisać liczbę pracowników. W szczególności pracownik zatrudniony przez jednostkę składową, który świadczy usługi na rzecz innej jednostki składowej, jest liczony jako pracownik tej pierwszej jednostki.

- jednostki pośredniczącej, chyba że są one przydzielone stałemu zakładowi – a w przypadku braku stałego zakładu, są przydzielone jednostkom składowym zlokalizowanym w jurysdykcji, w której jednostka pośrednicząca została utworzona.

Art. 36 ust. 3 i 4 projektu wdrażają odpowiednio art. 14.8 i 14.9 Dyrektywy.

Zgodnie z tymi przepisami udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku wyrównawczym za rok podatkowy wynosi zero, jeżeli za poprzedni rok podatkowy nie powstało zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych na terytorium RP (**ust. 3**). Z kolei, zgodnie z drugim z wymienionych przepisów, regulacja ta nie ma zastosowania do danego roku podatkowego, jeżeli we wszystkich jurysdykcjach, w których za ten rok podatkowy obowiązuje Kwalifikowana Zasada UTPR, udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku UTPR dla grupy międzynarodowej wynosi zero.

Sens tych przepisów wyraża się w uzależnieniu ich stosowania od tego, czy dana jurysdykcja skutecznie pobrała podatek UTPR za wcześniejszy okres. W praktyce regulacja ta częściej może znaleźć zastosowanie w jurysdykcjach, w których stosowanie Zasady UTPR przybierze formę odmowy odliczenia (z uwagi na, właściwą temu systemowi, możliwość wystąpienia niemożności poboru podatku UTPR w danym roku wynikającą z braku wystarczającej bazy kosztowej podlegającej wyłączeniu).

Mechanizm ten gwarantuje, że żaden udział w całkowitym podatku UTPR nie zostanie przydzielony takiej jurysdykcji, dopóki nie będzie ona w stanie nałożyć wymaganej kwoty podatku UTPR za przeszłe okresy. Regulacja ta ma zastosowanie corocznie dla każdego roku podatkowego, w którym obowiązuje Zasada UTPR i jest stosowana w odniesieniu do konkretnej grupy międzynarodowej. Wynika to z faktu, że zdolność do nałożenia korekty (podatku) na mocy przepisów dotyczących Zasady UTPR może zależeć od specyfiki jednostek składowych w danej jurysdykcji.

Zakłada się, że w praktyce wskazana reguła (wyrażona w zdaniu pierwszym ust. 3) nie będzie miała bezpośrednio zastosowania w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej. Jednak wpływ na rozliczenia polskiego podatku UTPR może wystąpić poprzez regułę wyrażoną w zdaniu drugim ust. 3. W świetle zdania drugiego, w przypadku jurysdykcji, dla której udział w całkowitym podatku wyniósł zero zgodnie ze zdaniem pierwszym, pracowników i aktywów dotyczących tej jurysdykcji nie ujmuje się obliczając współczynnik pracowników i współczynnik aktywów, tj. wartości te wyklucza się z mianownika (należy przypomnieć, że wskazane współczynniki stanowią elementy obliczenia udziału Rzeczypospolitej Polskiej).

Z kolei wyjątek (**ust. 4**) od opisanej zasady z **ust. 3** dotyczy sytuacji, w której zasada ta w danym roku podatkowym znalazłaby zastosowanie do wszystkich jurysdykcji stosujących Zasadę UTPR. Wówczas, gdyby nie wyjątek wynikający z ust. 3, udział w całkowitym podatku UTPR dla każdej jurysdykcji wyniósłby zero, co oznaczałoby że zobowiązanie z tego tytułu nie powstanie w żadnej jurysdykcji. Aby wyeliminować ten skutek, prowadzący do nieadekwatności z celami Systemu GloBE, w tej sytuacji podatek UTPR podlega alokowaniu do poszczególnych jurysdykcji bez uwzględnienia regulacji z **art. 36 ust. 3**.

Podsumowując, w praktyce, z uwagi na przyjętą konstrukcję podatku UTPR w Polsce (dodatkowy podatek zamiast odmowy odliczenia oraz zasadę solidarnej odpowiedzialności)

zakłada się, że **ust. 3 i 4** nie znajdą zastosowania z zastrzeżeniem obliczenia współczynnika pracowników i współczynnika aktywów.

DZIAŁ V. Kwalifikowany dochód (strata), podatki kwalifikowane, substrat majątkowo-osobowy

W dziale V określono sposób obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) dla każdej jednostki składowej. Rozdział 1 zawiera przepisy ogólne. Punktem wyjścia dla wykonania prawidłowej kalkulacji jest księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej ustalony - na podstawie księgowego zysku (straty) netto - zgodnie z zasadami, o których mowa w oddziale 1 rozdziału 1. W następnej kolejności, w celu ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty) kwota ta podlega dodatniej bądź ujemnej korekcie, zgodnie z **oddziałem 2**.

Rozdział 2 zawiera przepisy szczególne. Oddział 1 tego rozdziału przewiduje szczególne wyłączenie dla dochodu z żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej. W omawianym rozdziale określono również zasady alokacji dochodu między centralą a stałym zakładem (Oddział 2) oraz szczególne zasady przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostce pośredniczącej (Oddział 3).

Podsumowując, dział V służy konwersji księgowego dochodu (straty) netto na kwalifikowany dochód (stratę) na potrzeby stosowania Zasad GloBE, i jego odpowiedniego przydziału do jednostek składowych. Kwalifikowany dochód określony zgodnie z przepisami działu V (i innymi szczególnymi przepisami ustawy) służy, w kolejnym kroku, do ustalenia efektywnej stawki podatkowej w celu ustalenia, czy dla danej jurysdykcji oblicza się globalny podatek wyrównawczy bądź krajowy podatek wyrównawczy. Kwalifikowany dochód jest składa się też na nadwyżkę zysku, która wpływa na wysokość globalnego podatku wyrównawczego bądź krajowego podatku wyrównawczego.

Rozdział 1 – Przepisy ogólne

Oddział 1 – Księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej

Art. 37 [Księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej]

Art. 37-40 stanowią implementację art. 15.1 – 15.6 Dyrektywy dotyczących określania kwalifikowanego dochodu (straty).

W świetle art. 37 ust. 1 punktem wyjścia do obliczeń jest **księgowy dochód (strata) netto** danej jednostki składowej. Pojęcie „księgowego dochodu (straty)” odpowiada zyskowi (stracie) netto jednostki składowej, przy czym - zgodnie z pkt 1-3 - należy ustalić go w oparciu o **standard rachunkowości zastosowany przy określaniu zysku (straty) netto tej jednostki na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania grupy**, tj. skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzanego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla. Jednakże chodzi o zysk (stratę) netto danej jednostki; zatem nie uwzględnia się korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy. Księgowy dochód (strata) netto to pojęcie równoważne do pojęcia zdefiniowanego na gruncie Modelowych zasad OECD - **Financial Accounting Net Income Loss (FANIL)**.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Art. 3.1.2 Modelowych zasad OECD, częściowo odzwierciedlony w art. 15.1 Dyrektywy.

Zgodnie natomiast z art. 37 ust. 2 **kwalfikowany dochód (stratę)** jednostki składowej - który jest pojęciem węzłowym na gruncie Zasad GloBE - ustala się w oparciu o księgowy dochód (stratę) netto tej jednostki oraz szereg specyficznych korekt wynikających z Zasad GloBE, odzwierciedlonych w przepisach oddziału 2.

W tym miejscu należy wskazać na zalety korzystania informacji użytych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako punktu wyjścia do obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) na potrzeby globalnego podatku wyrównawczego. Takie rozwiązanie gwarantuje większą spójność danych rachunkowych niż w przypadku stosowania lokalnych standardów rachunkowości przez jednostki składowe zlokalizowane w różnych jurysdykcjach. Stosowanie lokalnych standardów rachunkowości wiązałoby się z ryzykiem wystąpienia szeregu różnic w obszarze sprawozdawczości finansowej jednostek składowych m.in. w zakresie progów istotności dla niektórych transakcji czy kryteriów klasyfikacji wydatków na badania i rozwój. Ponadto, proponowane podejście wiąże się z ograniczeniem potencjalnych kosztów realizacji obowiązków wynikających z Zasad GloBE, z uwagi na fakt, że stosowne dane finansowe opierają się na informacjach, które są już przygotowywane dla celów sprawozdawczych oraz jednocześnie mogą zostać zweryfikowane w ramach czynności audytorskich.

Należy podkreślić, że księgowy dochód (stratę) ustala się na poziomie jednostki składowej z uwzględnieniem wszystkich przychodów i kosztów tej jednostki, **w tym z transakcji z innymi jednostkami składowymi wchodzącymi w skład jednej grupy**, oraz uwzględnieniem obciążeń z tytułu podatku dochodowego. Innymi słowy, pomimo oparcia się na standardzie rachunkowości stosowanym na potrzeby konsolidacji, punktem wyjścia do obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) jest księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej ustalony **przed dokonaniem jakichkolwiek korekt konsolidacyjnych**, które wyeliminowałyby przychody lub koszty związane z transakcjami wewnątrzgrupowymi.

Należy również wskazać, że ani księgowy dochód (strata) netto, ani korekty określone w oddziale 2 nie są proporcjonalnie pomniejszane o księgowe dochody (straty), które można przypisać udziałom mniejszościowym w jednostce składowej.¹⁰⁸

Ponadto, w świetle Komentarza, w księgowym dochodzie (stracie) netto danej jednostki nie uwzględnia się korekt rachunkowych przychodów lub kosztów związanych z zaksięgowaniem zakupu w procesie przejęcia działalności¹⁰⁹, które znajdują odzwierciedlenie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla, a nie w odrębnym sprawozdaniu finansowym jednostki składowej. Takie pozycje mogą być uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto tej jednostki oraz kwalifikowanego dochodu (straty) wyłącznie w zakresie, w jakim można je wiarygodnie i spójnie przypisać odpowiedniej jednostce.

Ze względu na to, że reguły obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) za punkt wyjścia przyjmują wartości księgowego dochodu (straty) netto, odwołującego się do zysku (straty) netto a tym samym **rachunku zysków i strat**, pozycje przychodów lub kosztów, które są wykazywane zgodnie ze standardami rachunkowości takimi jak MSR/MSSF w sekcji „**inne**

¹⁰⁸ W tym zakresie działa inny mechanizm – globalny podatek wyrównawczy należny od jednostki dominującej oblicza się na podstawie jej „udziału procentowego” określonego w art. 22 ust. 2; stąd, podatek ten nie jest należny w odniesieniu do udziałowców mniejszościowych.

¹⁰⁹ Ang. *purchase accounting*

całkowite dochody¹¹⁰ skonsolidowanego sprawozdania finansowego (a nie w rachunku zysków i strat), są zasadniczo wyłączone z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty).¹¹¹ Pozycje zawarte w ww. sekcji mogą np. obejmować zyski i straty z tytułu niektórych inwestycji dłużnych i kapitałowych lub zyski i straty z tytułu różnic kursowych. Jednakże wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą pozycje odzwierciedlone w innych całkowitych dochodach są wyłączone z kwalifikowanego dochodu (straty), stanowią zyski (straty) wynikające z aktualizacji wyceny, wskazane w **art. 45**.

Art. 38 [Korekty w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej]

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe, które wyznacza standard rachunkowości w celu ustalenia księgowego dochodu (straty) netto, może być sporządzone zgodnie z jednym z akceptowalnych standardów rachunkowości wskazanych w wykazie zawartym w art. 2 ust. 1 pkt 1, bądź zgodnie z innym zatwierdzonym standardem rachunkowości. W tym drugim przypadku, zgodnie z **art. 38 ust. 1**, księgowy dochód (stratę) netto jednostki składowej **koryguje się w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej**.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 49 zatwierdzony standard rachunkowości jest standardem rachunkowości legitymizowanym przez organ dysponujący upoważnieniem prawnym do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej. Zatwierdzone standardy rachunkowości podlegają zatem formalnemu usankcjonowaniu przez upoważniony organ w danej jurysdykcji. W świetle Zasad GloBE zatwierdzone standardy rachunkowości, które nie są akceptowalnymi standardami rachunkowości, mogą wymagać korekty ze względu na istotną różnicę rachunkową, podczas gdy wykaz standardów rachunkowości, które są akceptowalnymi standardami rachunkowości, nie wymaga stosownej korekty. Ograniczenie dotyczące istotnej różnicy rachunkowej, o którym mowa w **art. 38 ust. 1** służy jako reguła normalizująca, mająca na celu ograniczenie korzyści, jakie grupy mogłyby w przeciwnym razie osiągnąć dzięki zasadom i standardom rachunkowości stosowanym w oparciu o zatwierdzony standard rachunkowości, które nie są uznane za akceptowalne.

W świetle Zasad GloBE i zgodnie z art. 38 ust. 2 istotna różnica rachunkowa występuje, gdy zastosowanie określonej zasady lub procedury dozwolonej przez standard rachunkowości, który nie jest akceptowalnym standardem rachunkowości, skutkuje łączną różnicą przekraczającą 75 mln euro łącznie dla wszystkich jednostek składowych grupy, za dany rok podatkowy, w porównaniu z kwotą, która zostałaby ustalona przy zastosowaniu MSR lub MSSF. Zagregowane odchylenie odnosi się do całkowitego odchylenia odzwierciedlonego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy, tj. uwzględnia **wpływ zasady lub procedury na wszystkie transakcje danej kategorii**, na które ma to wpływ, zawarte przez

¹¹⁰ Inne całkowite dochody (*ang. other comprehensive income - OCI*) wykazywane są w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzanym według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), w szczególności w skonsolidowanym sprawozdaniu z zysków lub strat oraz innych całkowitych dochodów.

¹¹¹ Niektóre pozycje ujęte w innych całkowitych dochodach mogą być również uwzględniane przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, a zatem jednostka ta może wykazać bieżący lub odroczony podatek dochodowy związany z tymi pozycjami. Niemniej jednak, w świetle przepisów działu VI (skorygowane podatki kwalifikowane), jakiegokolwiek takie podatki, związane z dochodem wykazany w innych całkowitych dochodach, który jest wyłączony z kwalifikowanego dochodu (straty), nie są uwzględniane w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki składowej.

wszystkie jednostki składowe wchodzące w skład grupy. W przypadku gdy zastosowanie określonej zasady lub procedury powoduje istotne różnice rachunkowe, ujęcie księgowe każdej pozycji lub transakcji danej kategorii, podlegającej tej zasadzie lub procedurze musi zostać dostosowane w taki sposób, aby było zgodne z podejściem wymaganym dla danej pozycji lub transakcji zgodnie z MSR lub MSSF. Opisana korekta dotyczy wyłączenie przychodów, kosztów lub innych pozycji stanowiących podstawę ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego lub innych pozycji niezbędnych do wyliczenia globalnego podatku wyrównawczego.

Ust. 3 precyzuje dodatkowo, że w przypadku gdy wystąpi istotna różnica rachunkowa, kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji ustalone w odniesieniu do transakcji z zastosowaniem tej zasady lub procedury ustala się w odniesieniu do tej transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w MSR lub MSSF. Tym samym, na bazie ust. 2 bada się, czy występuje taka różnica, porównując traktowanie danej kategorii transakcji względem MSR/MSSF, a jeżeli występuje, zrównuje się traktowanie danej kategorii transakcji z odpowiednim traktowaniem na gruncie MSR/MSSF.

Art. 39 [Brak możliwość zastosowania standardu rachunkowości UPE]

Art. 39 ust. 1 dotyczy przypadków, gdy nie jest „racjonalnie uzasadnione” (tj. nie jest możliwe w praktyce lub w wysokim stopniu utrudnione, np. biorąc pod uwagę znaczne koszty) określenie księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania grupy. W takich przypadkach księgowy dochód (stratę) netto takiej jednostki określa się na podstawie innego akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) księgi takiej jednostki są prowadzone na podstawie tego innego standardu rachunkowości;
- 2) informacje i zapisy ujęte w księgach są podane w sposób wiarygodny;
- 3) zostaną skorygowane trwałe różnice rachunkowe pomiędzy stosowanym standardem rachunkowości a standardem stosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy.

Zakłada się, że zasada określona w art. 39 nie będzie miała zastosowania w wielu przypadkach, ponieważ grupa zazwyczaj dysponuje mechanizmami umożliwiającymi przekształcenie sprawozdań finansowych jednostki zależnej na poziomie jednostki na standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla w związku ze sporządzaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W tych okolicznościach racjonalne jest obliczenie księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej w oparciu o standard zastosowany przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania grupy. Zasada ta może jednak mieć zastosowanie w przypadku, gdy grupa dokonała niedawnego przejęcia grupy jednostek, które w przeszłości stosowały inny standard rachunkowości niż przejmująca grupa, co w racjonalny sposób uniemożliwia przekształcenie zasad rachunkowości finansowej przejętych jednostek z ich uprzedniego standardu rachunkowości na standard jednostki dominującej najwyższego szczebla.

W przypadku, gdy zastosowanie standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla do obliczenia księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej nie jest racjonalnie wykonalne, jak wskazano powyżej, zastosowanie alternatywnego standardu rachunkowości jest dodatkowo ograniczone trzema warunkami. Pierwszy warunek określony

w **art. 39 ust. 1 pkt 1** polega na tym, że rachunkowość jednostki składowej musi być prowadzona na podstawie tego alternatywnego standardu i co należy podkreślić, musi to być akceptowalny standard rachunkowości lub inny zatwierdzony standard rachunkowości. Należy zaznaczyć, że rachunkowość prowadzona zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości musi zostać skorygowana ponadto o istotne różnice rachunkowe.

Drugi warunek określony w **art. 39 ust. 1 pkt 2** polega na tym, że informacje wykorzystane dla celów rachunkowości, prowadzonych zgodnie z innym standardem rachunkowości, są podane w sposób wiarygodny. Oznacza to, że muszą zostać wdrożone odpowiednie mechanizmy zapewniające dokładne rejestrowanie takich informacji. W związku z tym wewnętrzne kontrole rachunkowości i procesy księgowo stosowane przez jednostkę składową powinny zostać zweryfikowane i uznane za akceptowalne po przeprowadzeniu audytu wewnętrznego zgodnie z ogólnie przyjętymi standardami badania sprawozdań finansowych, mającymi zastosowanie w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki składowej (a w przypadku jednostki pośredniczącej w jurysdykcji utworzenia tego podmiotu). Jeżeli jednostka składowa nie spełnia tego wymogu w danym roku podatkowym, to jest ona zobowiązana do określenia rzeczywistego dochodu (straty) i kosztów za ten rok w oparciu o dane, które pozwalają na odzwierciedlenie stanu rzeczywistego (stosownie do **art. 39 ust. 1 pkt 2**). Ponadto, w takiej sytuacji jednostka składowa musi opracować i wdrożyć mechanizmy zapewniające wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Ostatnim warunkiem określonym w **art. 39 ust. 1 pkt 3** jest to, że stosowanie innego standardu rachunkowości nie może prowadzić do trwałych różnic w stosunku do standardu rachunkowości w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy.

Trwałe różnice rachunkowe określa się jako przekraczające kwotę 1 000 000 euro trwałe różnice - pomiędzy dwoma wskazanymi standardami - odnoszące się do przychodów, kosztów lub innych pozycji ustalonych w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z procedurą określoną w danym standardzie rachunkowości. Korekta polega na zapewnieniu zgodności z podejściem wymaganym dla transakcji danej kategorii zgodnie ze standardem rachunkowości zastosowanym przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania grupy.

Warunek ten ma zastosowanie wyłącznie do trwałych różnic między standardami rachunkowości. Na przykład, jeżeli instrument finansowy jest traktowany jako dług zgodnie ze standardem rachunkowości w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy i kapitał własny zgodnie z innym standardem rachunkowości, standard stosowany w takim skonsolidowanym sprawozdaniu będzie odzwierciedlał płatności otrzymane z tytułu tego instrumentu w zysku (stracie) netto, natomiast ten drugi standard nie. Spowoduje to trwałą różnicę w księgowym dochodzie (stracie) netto posiadacza instrumentu. Różnice czasowe, w tym różnice w roku obrotowym przyjętym zgodnie z różnymi standardami rachunkowości, nie podlegają temu warunkowi.

Art. 40 [Stosowanie wyłącznie akceptowalnego albo innego zatwierdzonego standardu rachunkowości]

Zgodnie z **art. 40**, jeżeli jednostka składowa nie prowadzi swoich ksiąg rachunkowych na podstawie akceptowalnego standardu rachunkowości lub zatwierdzonego standardu rachunkowości, księgowy dochód (stratę) netto takiej jednostki oblicza się przy użyciu standardu rachunkowości, jaki jest stosowany na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania grupy, bez względu na wszelkie potencjalne trudności o charakterze praktycznym (**pkt 1**).

Należy również pamiętać, że w świetle definicji skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz w świetle **art. 40 ust. 1 pkt 2**, w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 38 lit. a–c, skonsolidowane sprawozdanie grupy stanowi hipotetyczne sprawozdanie finansowe, tj. sprawozdanie, które zostałyby sporządzone, gdyby jednostka dominująca był zobowiązana do sporządzenia takiego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości, pod warunkiem że takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest korygowane w celu zapobieżenia wszelkim istotnym różnicom rachunkowym. W takim przypadku księgowy dochód (stratę) netto ustala się w oparciu o takie hipotetyczne sprawozdanie, w oparciu o akceptowalny lub zatwierdzony standard rachunkowości, z zastrzeżeniem dokonania odpowiednich korekt.

Oddział 2 - Korekty księgowego dochodu (straty) netto

Art. 41 [Korekty księgowego dochodu (straty) netto]

Na mocy **art. 41 ust. 1** projektu, księgowy dochód (strata) netto podlega korektom z tytułu:

- **korekty o charakterze podstawowym** (obowiązkowe, jeżeli dotyczą danej jednostki składowej), tj. korekty z tytułu:
 - obciążenia podatkowego netto;
 - dywidendy wyłączonej;
 - wyłączonych zysków (strat) kapitałowych;
 - uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny;
 - zysków (straty) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji;
 - różnic kursowych;
 - niedozwolonych kosztów;
 - błędów wcześniejszego okresu;
 - zmian zasad rachunkowości;
 - naliczonych kosztów emerytalnych;
 - wewnątrzgrupowych porozumień finansowych;
 - przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń;
 - kapitału Tier I;
 - zasad ceny rynkowej;
 - korekty z tytułu ulg;
- **korekty wynikające z dokonanych wyborów** w zakresie:
 - dywidendy z inwestycji portfelowej;
 - wynagrodzenia w formie akcji;
 - ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji;
 - dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych;
 - skonsolidowanego podejścia księgowego;
 - wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe;
 - zwolnienia z długu;

- włączenia udziałów własnościowych;
- **korekty w zakresie ulg** - kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, kwalifikowanej zbywalnej ulgi oraz innych ulg.

Przepis art. 41 **ust. 1** projektu odpowiada treścią art. 16.2 Dyrektywy, a także obejmuje korekty wynikające z odpowiednich Wytycznych Administracyjnych.

Co do zasady, korekt dokonuje się na poziomie księgowego dochodu (straty) netto (tj. **na poziomie FANIL**), obliczając w ten sposób kwalifikowany dochód (stratę) jednostki składowej.

Są to korekty specyficzne dla Zasad GloBE i uniwersalne dla wszystkich jurysdykcji stosujących te zasady. Mają na celu zbliżenie kwalifikowanego dochodu (straty), w pewnym stopniu, do dochodu podlegającego opodatkowaniu CIT, uniknięcie podwójnego opodatkowania (np. poprzez wyłączenie dywidend) lub pewne dostosowania sektorowe.

Korekty wskazane w niniejszej regulacji mogą mieć w szczególności charakter dodatni bądź ujemny. Korekta kwotą dodatnią będzie skutkowałą zwiększeniem księgowego dochodu (straty) netto, zaś kwota ujemna – obniżeniem księgowego dochodu (zwiększeniem straty). Jedynie dwie kategorie wskazanych w przedmiotowej regulacji korekt mają zawsze jednoraki charakter, tj. koszty niedozwolone stanowią zawsze kwotą dodatnią, zaś wyłączone dywidendy skutkują zawsze korektą kwotą ujemną. Część wskazanych korekt ma jednak charakter bardziej złożony niż opisany powyżej.

Ponadto, przepis art. 41 w **ust. 2 i 3** wprowadza obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odpowiednimi przepisami (obecnie co do zasady będzie to ustawa z dnia 29 września 1994r.) i stosowanymi przez jednostkę standardami rachunkowości. Zapewni to przejrzystość i wiarygodność rozliczeń kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych oraz wszystkich kategorii podatków wyrównawczych regulowanych ustawą. Dodatkowo, z uwagi na obowiązek podatkowy ciążyący na jednostce dominującej grupy międzynarodowej zlokalizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz prawo organów podatkowych do kontroli zobowiązań podatkowych takiej jednostki dominującej przepis art. 41 **ust. 3** przewiduje obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej również w odniesieniu do korekt księgowego dochodu (straty) netto oraz skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych, których księgowy dochód (strata) netto jest uwzględniany przy rozliczeniu zobowiązań podatkowych takiej jednostki dominującej. Obowiązek rejestracji nie dotyczy w tym przypadku przychodów, kosztów, zysków, strat oraz transakcji zarejestrowanych w księgach tych jednostek dla celów obliczenia swojego zysku (straty) netto oraz księgowego dochodu (straty) netto, ale pod warunkiem że nie wpływają one na korekty tego księgowego dochodu (straty) netto, ujęte w kwalifikowanym dochodzie (stracie) lub substracie majątkowo-osobowym, który jednostka dominująca uwzględnia we własnych rozliczeniach.

Art. 42 [Obciążenie podatkowe netto]

Art. 42 odwołuje się do obciążenia podatkowego netto, wskazanego w treści art. 16.1 lit. a Dyrektywy.

Obciążenie podatkowe netto dodaje się z powrotem („*add back*”) do księgowego dochodu (straty) netto, aby obliczyć kwalifikowany dochód, który odzwierciedla już wynik brutto. Ma

to na celu prawidłowe obliczenie efektywnej stawki podatkowej. Przykładowo i w dużym uproszczeniu, jednostka składowa, która nalicza podatki kwalifikowane w wysokości 20 w odniesieniu do kwoty 100 zysku, osiąga księgowy dochód netto w wysokości 80. Taka jednostka oblicza jednak efektywną stawkę podatkową w wysokości 20% (=20/100), tj. uwzględniając kwalifikowany dochód odzwierciedlający wynik brutto, a nie efektywną stawkę w wysokości 25% (=20/80).¹¹²

Obciążenie podatkowe netto stanowi sumę dodatnich i ujemnych wartości wskazanych w art. 42. Wartościami tymi są:

1. podatki kwalifikowane ujęte w obciążeniu wyniku finansowego (bieżące i odroczone) albo ujęte w księgach jako koszt lub podobny zapis,
2. aktywa z tytułu podatku odroczonego od straty za rok podatkowy,
3. kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub krajowy podatek wyrównawczy,
4. globalny podatek wyrównawczy, podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków lub równoważne podatki obowiązujące w innych jurysdykcjach,
5. wyłączony przypisany podatek, zdefiniowany w przepisach działu VI.

Są to pozycje, które co do zasady uwzględnia się w wyniku netto dla potrzeb rachunkowych (w szczególności pozycje wskazane w pkt 1 i 2).

Korekty o obciążenia podatkowe netto mogą mieć, co do zasady, dodatni lub ujemny charakter (zwykle będą miały charakter dodatni, poprzez zwiększenie księgowego dochodu netto bądź zmniejszenie straty). Będą jednak miały charakter ujemny, gdy jednostka składowa ponosi stratę skutkującą powstaniem aktywa z tytułu podatku odroczonego.

Podatki kwalifikowane, o których mowa w **pkt 1**, obejmują zarówno pozycje ujęte w obciążeniu wyniku finansowego, jak i pozycje ujęte jako koszt lub podobny zapis. Będą to zatem wszystkie pozycje podatków kwalifikowanych, które obniżyły księgowy dochód (stratę) netto, niezależnie czy zostały zaprezentowane jako obowiązkowe obciążenie wyniku czy w innej pozycji rachunku zysków i strat.¹¹³

Zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 1, korekta obejmuje również podatki kwalifikowane naliczone od dochodu (przychodu), który jest wyłączony z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty).

Przykład¹¹⁴

Jednostka składowa osiągnęła zysk w kwocie 120 w roku 1 i naliczyła kwotę 12 podatków kwalifikowanych (np. CIT) w odniesieniu do tego zysku według stawki 10%. Księgowy dochód (strata) netto [FANIL] wyniesie 108 (= 120 - 12). Jednakże zakładamy, że kwota 20 jest wyłączona z kwalifikowanego dochodu, a do tej kwoty przypisuje się kwotę 2 podatku kwalifikowanego. Zatem, kwalifikowany dochód jednostki składowej powinien wynosić 100, a skorygowane podatki kwalifikowane powinny wynosić 10 (=12-2), co prowadzi do efektywnej stawki podatkowej w wysokości 10%. Jeżeli - w drodze opisanych korekt - do 108 księgowego dochodu netto zostałyby dodane tylko 10 podatku, który można przypisać kwalifikowanemu dochodowi, to kwalifikowany

¹¹² Zob. Komentarz [3.2.1;22].

¹¹³ "above-the-line expense or below-the-line income tax" [Komentarz, 3.2.1;26]

¹¹⁴ Zob. Komentarz,[3.2.1;28].

dochód wyniesie błędnie 98 (= 108 + 10 - 20). Natomiast po ujęciu całej kwoty podatków kwalifikowanych (12), kwalifikowany dochód będzie prawidłowo określony jako 100 (= FANIL 108 + przywrócenie obciążenia podatkowego 12 – dochód wyłączony 20), a efektywna stawka podatkowa będzie prawidłowo określona jako 10%.

Podatki składające się na obciążenie podatkowe netto najczęściej będą dotyczyły podatku CIT ujętego jako obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego. W Komentarzu, jak również w ramach prac Komisji Europejskiej, wyjaśniono ponadto skutki w odniesieniu do podatku u źródła.¹¹⁵ Mianowicie, jeżeli ciężar ekonomiczny podatku dochodowego u źródła lub innego podatku o podobnym charakterze, ponosi podatnik, co do zasady nie powinien on być naliczany jako koszt księgowy płatnika. W takim przypadku nie stanowi dla płatnika pozycji obciążenia podatkowego netto. Natomiast jeżeli to płatnik wpłaca podatek z własnych środków (tzw. ubруттовienie płatności), wówczas taki podatek może być dla niego naliczonym kosztem i być ujmowany w obciążeniu podatkowym netto tego płatnika.

Kolejną pozycją obciążenia podatkowego netto, wskazaną w **pkt 2**, są aktywa z tytułu podatku odroczonego od straty. Aktywa te tworzy w związku z możliwością pomniejszenia zobowiązania podatkowego w przyszłości. Aktywo takie traktowane jest jako ujemna kwota korekty obciążenia podatkowego netto.

Korektę o wskazany w **pkt 3** kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub krajowy podatek wyrównawczy, naliczony potencjalnie jako koszt, uzasadniać należy tymi samymi względami, jak ma to miejsce w przypadku podatków kwalifikowanych – w przeciwnym razie obliczenie efektywnej stawki podatkowej byłoby niepoprawne. Podobnie jak w przypadku podatków kwalifikowanych, korekta taka stanowi kwotę dodatnią. Co do zasady dodatnią kwotę korekty stanowią też będą podatki, o których mowa w **pkt 4** – globalny podatek wyrównawczy, podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków lub inne wskazane podatki, naliczone jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego.

Wyłączony przypisany podatek naliczony jako koszt, wskazany w **pkt 5**, został opisany szerzej w uzasadnieniu do **działu VI**. Co do zasady nie stanowi on podatku kwalifikowanego, lecz także o jego wartość koryguje się księgowy dochód (stratę) netto, ponieważ taki podatek może podlegać zwrotowi w przypadku wypłaty dywidendy. Korekta taka stanowią może, w zależności od okoliczności, kwotę dodatnią bądź ujemną. [Komentarz, 3.2.1; 33]

Art. 43 [Dywidendy wyłączone]

Przepis **art. 43** implementuje art. 16.1 lit. b Dyrektywy. Jak wynika z **ust. 1**, korekta z tytułu dywidendy wyłączonej polega na nieuwzględnieniu dywidendy oraz innych płatności o podobnym charakterze otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych.

Generalną zasadą jest wyłączenie dywidend i innych podobnych płatności dokonywanych wewnątrz grupy, dla potrzeb kalkulacji kwalifikowanego dochodu jednostek składowych (gdyż znajdują już odzwierciedlenie w kwalifikowanym dochodzie z perspektywy grupy). Jednakże, zgodnie z **ust. 2**, dywidendy wyłączonej nie stanowią dwie kategorie dywidend.

¹¹⁵ “Frequently Asked Questions on Pillar 2 Directive”, art. 16, Question 2 (<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/20231222%20Pillar%20%20technical%20FAQ.pdf>) oraz Komentarz [3.2.1;29].

Po pierwsze, dywidendą wyłączoną **nie są** dywidendy lub inne płatności otrzymane lub naliczone z tytułu tzw. **inwestycji portfelowych** w jednostce składowej, tj. z tytułu udziałów własnościowych w jednostce składowej posiadanych przez inne jednostki składowe grupy, które dają prawa do **mniej niż 10%** zysków, kapitału, rezerw lub praw głosu w tej jednostce w dniu wypłaty lub naliczenia zysków lub zbycia tych udziałów (**pkt 1 lit. a**). Jednocześnie wymaga się, aby udziały takie stanowiły ekonomiczną własność jednostki składowej, która otrzymuje lub nalicza w księgach dywidendy lub inne wypłaty, nieprzerwanie przez okres **krótszy niż 12 miesięcy** liczony na dzień otrzymania dywidendy lub innej wypłaty (**pkt 1 lit. b**) [*Należy przy tym pamiętać o wyborze uregulowanym w art. 56, zgodnie z którym dywidendę portfelową ujmuje się bez względu na okres, przez który jednostka ta posiada taką inwestycję portfelową*]. Dla potrzeb powyższej regulacji przyjmuje się, że udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej w danym okresie, jeżeli jednostka ta posiada albo jest uprawniona do całości lub prawie wszystkich praw i obowiązków, wynikających z posiadania tych udziałów, w tym prawa do zysków, kapitału, rezerw lub prawa głosu i jednostka ta w tym okresie nie zrzekła się tych praw ani ich nie przeniosła na inną osobę/podmiot. Przyjmuje się także, że okresu, w którym udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej, nie przerywa przeniesione tych udziałów na inną jednostkę składową grupy w drodze reorganizacji.

Po drugie, dywidend wyłączonych nie stanowią dywidendy lub inne wypłaty otrzymane lub naliczone z tytułu udziałów własnościowych w jednostce inwestycyjnej, dla której dokonano wyboru w zakresie metody opodatkowania opartej na wypłacie zysku (bądź w oparciu o przepisy projektowanej ustawy bądź równoważne przepisy innej jurysdykcji).

Wskazać ponadto należy, że w przypadku otrzymania lub naliczenia dywidendy lub innej wypłaty w odniesieniu do udziałów własnościowych, które są złożonym instrumentem finansowym (tj. posiadającym zarówno składnik kapitałowy, jak i zobowiązaniowy), tylko kwoty otrzymane lub naliczone w odniesieniu do składnika kapitałowego udziałów własnościowych będą traktowane jako wyłączona dywidenda¹¹⁶.

Przepis art. 43 może znaleźć również odpowiednie zastosowanie do zaliczek wypłaconych na poczet dywidendy, jeżeli potencjalnie byłyby wykazane - w szczególnych przypadkach - w księgowym zysku (stracie) netto jednostki składowej zgodnie z właściwym akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości.

Art. 44 [Wyłączone zyski (straty) kapitałowej]

W **art. 44** zostały zawarte regulacje dotyczące wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, transponując definicję wskazaną w art. 16.1 lit. c Dyrektywy.

Pod pojęciem wyłączonych zysków (strat) należy rozumieć trzy kategorie zysków (strat):

1. zyski bądź straty wynikające ze zmian wartości godziwej udziału własnościowego, z wyjątkiem inwestycji portfelowej;
2. zyski bądź straty z udziałów własnościowych, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności;

¹¹⁶ Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r., 2.3. *Excluded Dividends – Asymmetric treatment of dividends and distributions*, str. 37, par. 37, ostatnie zdanie.

3. zyski bądź straty wynikające ze zbycia udziału własnościowego, z wyjątkiem zbycia inwestycji portfelowej.

Pierwszy rodzaj wyłączonych zysków lub strat kapitałowych, wskazany w **pkt 1**, można przypisać do **zmian wartości godziwej udziałów własnościowych**, które są rozliczane metodą wartości godziwej (*fair value accounting method*), w tym metodą wyceny według wartości rynkowej (*mark-to-market*).

W przypadku metody wartości godziwej okresowo przeszacowuje się udziały własnościowe, a zmiany ich wartości są wykazywane jako zysk lub strata, w rachunku zysków i strat lub w sekcji „inne całkowite dochody”¹¹⁷. Zyski lub straty wynikające z zastosowania metody wartości godziwej w odniesieniu do udziałów własnościowych innych niż inwestycja portfelowa są wyłączone z obliczeń kwalifikowanego dochodu (straty). W związku z tym wyłączone zyski z wyceny według wartości godziwej wymagają ujemnej korekty, tj. odliczenia od księgowego dochodu netto, a wyłączone straty z wyceny według wartości godziwej wymagają dodatniej korekty, tj. doliczenia do księgowego dochodu netto. Zysk lub strata z tytułu wartości godziwej za dany rok podatkowy musi jednak zostać skorygowana w celu odzwierciedlenia (wykluczenia) wypłat z tytułu udziału własnościowego, które to wypłaty stanowią wyłączone dywidendy zgodnie z art. 43. Ponadto, w zakresie, w jakim zyski i straty z tytułu wartości godziwej są ujmowane w „innych całkowitych dochodach” lub kapitale własnym zamiast w rachunku zysków i strat, mogły one już zostać wyłączone z księgowego dochodu (straty) netto i nie ma potrzeby dokonywania dodatkowej korekty zgodnie z art. 44.

Drugi rodzaj wyłączonych zysków lub strat kapitałowych, wskazany w **pkt 2**, można przypisać do **zysków (strat) wynikających z udziałów własnościowych, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności**. Standardy rachunkowości finansowej zazwyczaj wymagają rozliczania metodą praw własności, gdy grupa posiada znaczący, ale niekontrolny udział w danej jednostce, zwykle od 20% do 50% udziałów w kapitale własnym takiej jednostki. Zgodnie z metodą praw własności, właściciel uwzględnia swój proporcjonalny udział w zysku (stracie) netto takiej jednostki.

Ostatnim rodzajem wyłączonych zysków lub strat kapitałowych, wskazanym w **pkt 3**, są **zyski (straty) wynikające ze zbycia udziału własnościowego, z wyjątkiem zbycia inwestycji portfelowej**. Regulacja obejmuje zatem zbycie udziału własnościowego w jednostce, w której grupa posiada łącznie **co najmniej 10% udziałów własnościowych** w momencie ich zbycia. Kategoria ta obejmuje zyski i straty ze zbycia udziałów własnościowych w jednostce składowej, a także innych jednostek/podmiotów.

Art. 45 [Uwzględniane zyski (straty) wynikające z aktualizacji wyceny]

Zgodnie z niektórymi standardami rachunkowości finansowej, jednostka może wybrać jako zasadę rachunkowości dla rzeczowych aktywów trwałych model oparty na cenie nabycia (*cost model*) lub model oparty na aktualizacji wyceny (*revaluation model*). Zwiększenia z tytułu aktualizacji wyceny są z reguły ujmowane w „innych całkowitych dochodach”, a nie w rachunku zysków i strat. Zmniejszenia z tytułu aktualizacji wyceny są z reguły (ale nie zawsze) ujmowane w rachunku zysków i strat. W przypadku braku korekty na gruncie Zasad GLOBE, zyski z aktualizacji wyceny byłyby generalnie wyłączone z księgowego dochodu (straty) netto

¹¹⁷ „Inne całkowite dochody” są elementem skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzanego według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR).

na potrzeby GloBE, jednak koszty amortyzacji byłyby ustalane na podstawie wartości zaktualizowanej. Dlatego też wymaga się, aby wszystkie zyski lub straty wynikające z zastosowania metody aktualizacji wyceny za dany rok podatkowy zostały uwzględnione w obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty). [Komentarz, 3.2.1; 58]

Stosownie do tego, **art. 45** projektu przewiduje - analogicznie jak w art. 16.1 lit. d Dyrektywy - korektę, zgodnie z którą zysk (stratę) wynikające z aktualizacji wyceny uwzględnia się na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty), tj. dolicza się do księgowego dochodu (straty) netto, o ile kwoty te nie były dotychczas uwzględnione. Dotyczy to zysków (strat) netto z tytułu aktualizacji wyceny, powstałych w wyniku zastosowania metody lub procedury księgowej, w ramach której w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych jednocześnie okresowo koryguje się ich wartość bilansową do wartości godziwej, jak i wykazuje się zmiany wartości w innych całkowitych dochodach (zarazem nie wykazuje się w rachunku zysków i strat tych zysków (strat), które zostały wykazane w innych całkowitych dochodach).

Uwzględniane zyski (straty) z aktualizacji wyceny odpowiednio powiększa się lub pomniejsza o związane z tymi zyskami (stratami) podatki kwalifikowane za dany rok podatkowy.

Art. 46 [Zyski (straty) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji]

Na wstępie należy wskazać, że co do zasady zysk (strata) ze zbycia aktywów (tj. innych niż w ramach reorganizacji) jest uwzględniany w obliczeniach dochodu kwalifikowanego.

Ma to miejsce nawet jeżeli nabywcą jest inna jednostka składowa grupy. W przypadku sprzedaży pomiędzy członkami grupy, dokonywane są zwykle korekty mające na celu wyeliminowanie wewnątrzgrupowego zysku lub straty. Niemniej jednak, dla potrzeb Zasad GloBE, księgowy dochód (strata) netto jest ustalany z pominięciem korekt eliminacyjnych. Dochód ten (i konsekwentnie kwalifikowany dochód jednostki składowej) odzwierciedla zatem wyniki transakcji w taki sam sposób, jakby była to transakcja z osobą spoza grupy (taki zysk powinien być włączony).

Zgodnie z art. 46 wyłącza się natomiast, co do zasady, zyski (straty) ze zbycia aktywów i zobowiązań w ramach reorganizacji. Definicja reorganizacji i jej skutki na gruncie Zasad GloBE zostały omówione szeroko w uzasadnieniu do rozdziału 2 działu VIII. W szczególności, w przepisach wskazanego rozdziału doprecyzowuje się, że zyski (straty) z reorganizacji uwzględnia się na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu w zakresie tzw. niekwalifikowanego zysku (straty), tj. w uproszczeniu takie transakcje ujmuje się, na ile są one jednak opodatkowane, a nie neutralne podatkowo z uwagi na reorganizację.

W związku ze zbyciem w ramach reorganizacji wymagana jest korekta ujemna (zaś w zakresie, w jakim wyłączona jest strata, wymagana jest korekta dodatnia).

Art. 47 [Zyski (straty) z tytułu asymetrycznych różnic kursowych]

Art. 47, analogicznie do art. 16.1 lit. e Dyrektywy, wprowadza regulacje obejmujące zyski (straty) z tytułu różnic kursowych. Definicja zawarta w tym przepisie odnosi się do zysku (straty) z tytułu różnic kursowych, w odniesieniu do jednostki składowej, której **księgową walutą funkcjonalną i podatkową walutą funkcjonalną nie są takie same**.

Art. 47 transponuje definicje zawarte w art. 16.1 lit. e akapit drugi Dyrektywy, tj. definicję księgowej waluty funkcjonalnej, podatkowej waluty funkcjonalnej oraz trzeciej waluty obcej.

Księgowa waluta funkcjonalna oznacza walutę stosowaną do określenia księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej. Podatkowa waluta funkcjonalna oznacza walutę stosowaną do określenia dochodu (straty) jednostki składowej podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym w jurysdykcji, w której jednostka ta jest zlokalizowana. Z kolei przez trzecią walutę funkcjonalną rozumie się walutę inną niż podatkowa waluta funkcjonalna i księgowa waluta funkcjonalna jednostki składowej.

Przepis nakazuje korektę o różnice kursowe w trzech przypadkach. Mianowicie chodzi o to zysk (stratę), który:

1. jest uwzględniany przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym lub przy obliczaniu straty jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną¹¹⁸;
2. jest uwzględniany przy obliczaniu księgowego zysku (straty) netto jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między:
 - a. księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną¹¹⁹,
 - b. trzecią walutą obcą a księgową walutą funkcjonalną¹²⁰;
3. można przypisać zmianom kursu wymiany między trzecią walutą obcą a podatkową walutą funkcjonalną, niezależnie od tego, czy taki zysk (strata) w walucie jurysdykcji, w odniesieniu do której liczona jest ta trzecia waluta obca, jest uwzględniony w dochodzie podlegającym opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym¹²¹.

Nie wprowadza się natomiast żadnych korekt z tytułu różnic kursowych w sytuacji, gdy księgowa i podatkowa waluta funkcjonalna jednostki składowej są takie same. W takich okolicznościach, różnice kursowe są uwzględniane w obliczeniach księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej.

Art. 48 [Koszty niedozwolone]

Art. 48, tożsamo z art. 16.1 lit. f Dyrektywy, definiuje pojęcie kosztów niedozwolonych. Kosztami niedozwolonymi są koszty naliczone przez jednostkę składową, w tym utworzone rezerwy:

- po pierwsze wynikające z czynności, które na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej lub jednostki dominującej najwyższego szczebla nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w tym łapówki i ukryte prowizje (**ust. 1 pkt 1**)¹²² oraz

¹¹⁸ OECD (2022), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>, przykład 3.2.1(f)-1

¹¹⁹ Ibidem, przykład 3.2.1(f)-2

¹²⁰ Ibidem, przykład 3.2.1(f)-3 poz. 5.

¹²¹ Ibidem, przykład 3.2.1(f)-3, poz. 6.

¹²² O ile zgodnie z przepisami rachunkowości obowiązującymi w Rzeczypospolitej Polskiej nie jest możliwe zaliczenie łapówek i ukrytych prowizji, przepisy lub zasady rachunkowości innych państw mogą potencjalnie zezwalać na zaksięgowanie takich kwot jako koszty.

- koszty z tytułu grzywien i kar, określonych na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro lub równowartość tej kwoty w księgowej walucie funkcjonalnej (**ust. 1 pkt 2**).

W odniesieniu ust. 1 pkt 2, zgodnie z Komentarzem do Modelowych zasad chodzi o grzywny i kary o charakterze publicznoprawnym, nakładane przez właściwe organy [Komentarz; 3.2.1g; 77-78]. Przepis ten nie dotyczy natomiast kar umownych nakładanych na podstawie umów z kontrahentami w wyniku niedotrzymania zobowiązań umownych.

Zauważyć należy także, że wskazany próg kwotowy (50 000 EUR) odnosi się do grzywien i kar, o których mowa w ust. 1 pkt 2 – próg ten nie dotyczy jednak łapówek i ukrytych prowizji, które zawsze stanowią koszty niedozwolone objęte omawianą korektą.

W świetle art. 48 ust. 2, w przypadku grzywny lub kary danej kategorii, wymierzonej dziennie lub okresowo, badając próg 50 000 EUR bierze się pod uwagę sumę takich kwot naliczonych w księgach za dany rok podatkowy [Komentarz 3.2; 75].

Art. 49 i 50 [Błąd wcześniejszego okresu i zmiana zasad rachunkowości]

Projektowane **art. 49 i 50**, za art. 16.1 lit. g Dyrektywy, określają korekty z tytułu „błędu wcześniejszego okresu” i „zmiany polityki rachunkowości”. Polegają one na uwzględnieniu wartości zmiany kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego („*opening equity*”), którą można przypisać wskazanym błędom lub zmianie polityki rachunkowości.

Jako błąd wcześniejszego okresu uznaje się zmianę kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego, którą można przypisać korekcie błędu popełnionego przy określaniu księgowego dochodu (straty) netto za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe, jeżeli ten błąd miał wpływ na przychody lub koszty uwzględniane w obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty) za ten poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe.

Zmiana zasad rachunkowości odnosi się natomiast do zmiany początkowego kapitału własnego na początku roku podatkowego wynikającej ze zmiany zasad lub polityki rachunkowości jednostki składowej w zakresie przychodów lub kosztów uwzględnionych przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Korekty z tytułu błędu wcześniejszego okresu nie dokonuje się, jeżeli korekta błędu spowodowała zmniejszenie podatku kwalifikowanego w kwocie wyższej niż 1 000 000 euro lub z innych powodów wymaga ponownego obliczenia efektywnej stawki podatkowej i dodatkowego globalnego podatku wyrównawczego. Takie korekty są rozliczane na podstawie odrębnych przepisów, np. w ramach korekt podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania i zmiany stawek podatkowych.

Błędy wcześniejszego okresu powinny być korygowane za rok podatkowy, w którym błąd został wykryty lub tak szybko, jak to możliwe. W niektórych przypadkach może to skutkować koniecznością zmiany skonsolidowanego sprawozdania grupy za rok podatkowy, którego dotyczy błąd. Korekty mogą zwiększać lub zmniejszać kwotę kapitału własnego na początku roku podatkowego, w zależności od charakteru błędu, przykładowo błędne wyłączenie przychodu zasadniczo spowoduje wzrost kapitału własnego na początku roku i odpowiadający mu wzrost dochodu na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty).

Ponadto, również zmiana zasady lub polityki rachunkowości może wymagać zwiększenia lub zmniejszenia kapitału własnego na początek okresu. Korekta na mocy niniejszej regulacji powinna odpowiadać kierunkowo korekcie kapitału własnego na początek okresu. W związku z tym, jeżeli zmiana zasad lub polityki rachunkowości zmniejsza kapitał własny na początek okresu, korekta na potrzeby Zasad GloBE będzie ujemna i odniesie taki sam skutek, jak dodatkowe odliczenie przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty). Jeżeli natomiast zmiana zasady lub polityki rachunkowości zwiększa kapitał własny na początku okresu, korekta będzie dodatnia i odniesie taki sam skutek, jak dodatkowa kwota dochodu.

Korekty z powyższych tytułów nie dotyczą zmian kapitału własnego za okres sprzed okresu zastosowania ustawy.

Art. 51 [Naliczone koszty emerytalne]

Projektowany **art. 51**, za art. 16.1 lit. h Dyrektywy wskazuje, że jako naliczone koszty emerytalne rozumieć należy różnicę między (i.) **kwotą kosztów** z tytułu zobowiązań emerytalnych uwzględnionych w księgowym dochodzie (stracie) netto a (ii.) **kwotą składek wpłaconych** do funduszu emerytalnego za dany rok podatkowy. Korekta z tytułu naliczonych kosztów emerytalnych polega **uwzględnieniu tej różnicy w księgowym dochodzie (stracie) netto**.

Celem regulacji jest, aby zobowiązania emerytalne były uwzględniane jako koszty przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) w zakresie, w jakim płacone są składki na fundusz emerytalny w trakcie roku podatkowego. Wskazana korekta będzie kwotą dodatnią, jeżeli kwota naliczona jako koszt przekracza składki za dany rok (analogicznie, będzie kwotą ujemną w latach podatkowych, w których składki przewyższają koszty naliczone).

Uwzględniając założenia związane z mechanizmem korekty należy wskazać, że ma ona zastosowanie wyłącznie w przypadku kosztów emerytalnych wynikających ze składek na rzecz funduszu emerytalnego (w rozumieniu art. 5 ust. 6). W związku z tym wydatki emerytalne, które są naliczane w związku z bezpośrednimi wypłatami emerytalnymi na rzecz byłych pracowników, nie podlegają przedmiotowej regulacji i powinny być brane pod uwagę na zasadach ogólnych, w tym samym czasie i w tej samej kwocie, w jakiej są naliczane jako koszt.

Art. 52 [Wewnątrzgrupowe porozumienia finansowe]

Korekta przewidziana w **art. 52** stanowi implementację art. 16.8 Dyrektywy i dotyczy kosztów wynikających z wewnątrzgrupowych porozumień finansowych. Na mocy tej regulacji, takie koszty nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej za rok podatkowy, jeżeli spełnione są określone warunki. Art. 52 ust. 1 posługuje się w tym zakresie szerszym określeniem „koszty lub podobne odliczenia”. Chodzi w tym przypadku o odzwierciedlenie sformułowania z angielskiej wersji Dyrektywy lub Modelowych zasad (*expense*). Może to być koszt, wydatek lub podobna pozycja wynikająca z ksiąg jednostki składowej, która to pozycja jest uwzględniana na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej i obniża ten kwalifikowany dochód (albo odpowiednio zwiększa kwalifikowaną stratę).

Przepis ten określa zasadę w odniesieniu do wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, które zwiększają kwotę kosztów / wydatków uwzględnianych przy obliczaniu dochodu jednostki podlegającej niskiemu opodatkowaniu i nie powodują odpowiedniego zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu u kontrahenta podlegającego wysokiemu

opodatkowaniu w ramach takiego porozumienia (chodzi zasadniczo o opodatkowanie CIT, przy czym Zasady GloBE i w ślad za nimi ustawa, posługują się szerszym pojęciem podatków kwalifikowanych). Ta zasada uniemożliwia grupom angażowanie się w transakcje, które mają na celu zwiększenie efektywnej stawki podatkowej w jurysdykcji, w której stawka ta wynosi poniżej 15%, poprzez obniżenie dochodu podlegającego opodatkowaniu w takiej jurysdykcji bez zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu innej ze stron porozumienia.

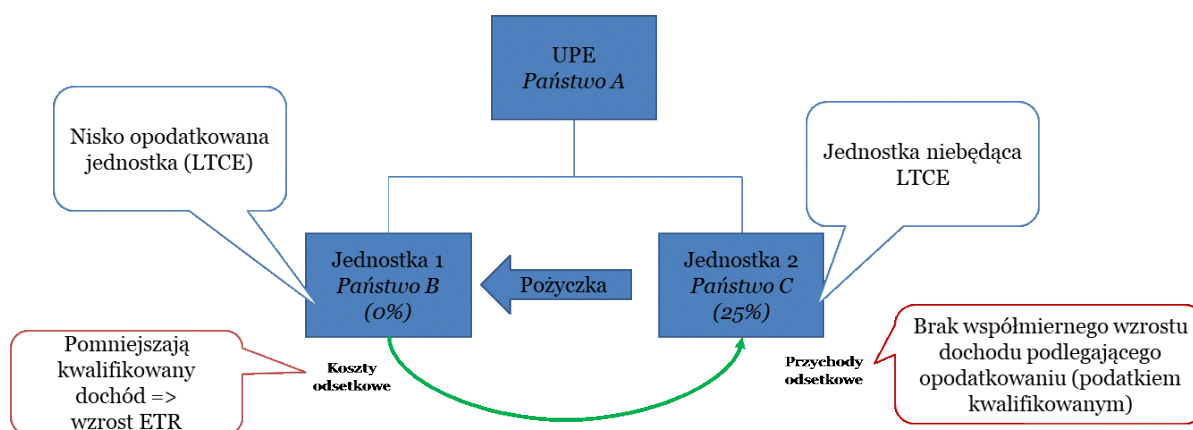
Wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe zostało zdefiniowane w **ust. 2** jako porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki składowe grupy, w ramach którego - co do zasady - **jednostka składowa opodatkowana wyższą stawką podatku kwalifikowanego udziela finansowania w formie pożyczki (kredytu) lub w inny sposób finansuje jednostkę składową opodatkowaną niższą stawką podatku kwalifikowanego**. Finansowanie może być udzielane bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób/podmiotów – w formie pożyczki (kredytu) lub w inny sposób. Na przykład, jednostka składowa może działać jako pośrednik, pożyczając pieniądze od kontrahenta podlegającego wysokiemu opodatkowaniu, a następnie pożyczać je jednostce podlegającej niskiemu opodatkowaniu w ramach tej samej grupy. W takim przypadku pożyczki wzajemne można uznać za część porozumienia, w ramach którego kontrahent podlegający wysokiemu opodatkowaniu pośrednio udzielił kredytu jednostce podlegającej niskiemu opodatkowaniu.

Przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej za rok podatkowy nie uwzględnia się kosztów wynikających z wewnątrzgrupowych porozumień finansowych pod warunkiem spełnienia łącznie następujących warunków, wskazanych w **ust. 3**:

- jednostka składowa, **otrzymująca finansowanie**, jest zlokalizowana w **jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania** lub jurysdykcji, która byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby jednostka nie naliczyła kosztu wynikającego z finansowania;
- jednostka składowa, **udzielająca finansowania**, jest zlokalizowana w **jurysdykcji niebędącej jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania**, lub w jurysdykcji, która nie byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby jednostka nie naliczyła przychodu (dochodu) wynikającego z udzielonego finansowania;
- w okresie obowiązywania wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, porozumienia te prowadzą do **wzrostu kwoty kosztów uwzględnianych przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki otrzymującej finansowanie, nie powodując proporcjonalnego wzrostu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym po stronie jednostki składowej, która udziela tego finansowania**, w tym gdy dochód z tego finansowania jest wyłączony lub zwolniony z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub podlega odliczeniu, uldze lub innej korzyści podatkowej w tym podatku.

Definicję wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego i jego warunki obrazuje poniższy schemat.¹²³

¹²³ Schemat opracowany na podstawie materiałów OECD.



W celu ustalenia spełnienia ww. warunku, zgodnie z treścią **ust. 4**, należy porównać efektywną stawkę podatkową, obliczoną dla danej jurysdykcji, bez uwzględnienia odpowiednio kosztów albo przychodów (dochodów), naliczonych z wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego, oraz efektywną stawkę podatkową dla tej samej jurysdykcji, z uwzględnieniem odpowiednio takich kosztów albo przychodów (dochodów).

Art. 53 [Przychody i zmiany stanu rezerw zakładów ubezpieczeń]

Art. 53 stanowi implementację art. 16.10 Dyrektywy dotyczącej wyłączenia niektórych dochodów zakładów ubezpieczeń, będących jednostkami składowymi, z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty).

W ramach prowadzonej działalności zdarza się sytuacja, w której zakłady ubezpieczeń podlegają opodatkowaniu z tytułu wpływów, które muszą zostać przekazane ubezpieczonym zgodnie z warunkami umowy. W tej sytuacji zakład ubezpieczeń przenosi koszty pobranego podatku na ubezpieczonych (w formie opłaty), dzięki czemu jednostka ta faktycznie otrzymuje zwrot podatku, opłaconego w pewnym sensie w imieniu ubezpieczonego. Zazwyczaj taka opłata jest regulowana poprzez zmniejszenie zobowiązań z tytułu ubezpieczenia proporcjonalnie do kwoty odprowadzonego podatku. Takie pomniejszenie jest następnie ujmowane w bilansie jako przychód, a zakład otrzymuje *de facto* zwrot kwoty podatku zapłaconego w imieniu ubezpieczonego.

Jeżeli wpływy (przekazywane dalej ubezpieczonym) są traktowane jako przychód, a podatek zmniejszający zobowiązanie z tytułu ubezpieczenia jest traktowany jako koszt zakładu ubezpieczeń, to te dwie pozycje skompensują się – wpływ na zysk (stratę) netto będzie neutralny i nie będzie to miało wpływu na efektywną stawkę podatkową.

Jednakże problematyczne jest, że zgodnie z niektórymi standardami rachunkowości podatek z tytułu wpływów przekazanych ubezpieczonemu może być traktowany jako podatek dochodowy, tj. jak obciążenie wyniku finansowego („*below-the-line*”). Natomiast opisane wcześniej pomniejszenie zobowiązania z tytułu ubezpieczeń stanowi przychód (jedna z pozycji „*above the line*”). Zatem, mimo że kwoty te wzajemnie się kompensują, następuje brak symetrii – mianowicie dla celów stosowania Zasad GloBE kwota podatku jest wliczana do podatków kwalifikowanych, co powoduje zwiększenie licznika we wzorze na efektywną stawkę podatkową, a obciążenie (pomniejszenie zobowiązań z tytułu ubezpieczenia o kwotę zapłaconego podatku) zwiększa efektywnie kwalifikowany dochód, podwyższający wartość

mianownika w ETR. W konsekwencji, operacje te nie byłyby neutralne, a mogłyby wpłynąć na niższe opodatkowanie na gruncie Zasad GloBE.

W celu rozwiązania powyższej kwestii, zgodnie z art. 53 ust. 1 na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu **nie uwzględnia się ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto pozycji z tytułu przychodów z kwot pobranych od ubezpieczonych, stanowiących równowartość podatków zapłaconych przez zakład ubezpieczeń z tytułu wypłat lub zwrotów na rzecz ubezpieczonych.**

Zgodnie z ust. 2 kwoty te powinny podlegać korekcie tylko wtedy, gdy kwoty te nie zostały uwzględnione jako koszty lub podobne odliczenia na potrzeby ustalenia zysku (straty) netto zakładu ubezpieczeń, lecz jako podatek dochodowy. Jeżeli natomiast taki podatek został uwzględniony jako koszt lub wydatek, zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, skompensuje on przychód z tytułu zmniejszenia zobowiązań ubezpieczonego, a zatem nie będzie konieczna żadna korekta.

Ponadto, na podstawie odrębnych przepisów wszelkie podatki wynikające z wypłat lub zwrotów na rzecz ubezpieczonych nie są objęte zakresem definicji podatków kwalifikowanych.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 2 odnotowania wymaga także szczególne rozumienie tego mechanizmu korekty o dywidendy wyłączone w odniesieniu do zakładów ubezpieczeń. Dotyczy to przypadku, gdy zmiana w rezerwach zakładu ubezpieczeń ekonomicznie odpowiada wyłączonej dywidendzie z tytułu udziałów lub akcji posiadanych przez ten zakład ubezpieczeń w imieniu ubezpieczonego (po potrąceniu opłaty zarządczej). Na potrzeby kwalifikowanego dochodu nie uwzględnia się kwot ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto, które wynikają ze zmiany stanu rezerw zakładu ubezpieczeń nie¹²⁴, tj. taka zmiana stanu rezerw nie jest dopuszczalna jako pozycja zmniejszająca kwalifikowany dochód.

Art. 54 [Kapitał Tier I]

Art. 54 implementuje treść art. 16.11 Dyrektywy. Regulacja ta wprowadza zasadę szczególną, dotyczącą traktowania kapitału Tier I.

Dodatkowy kapitał Tier I jest zasadniczo traktowany jako kapitał własny dla celów rachunkowości finansowej. Jest on jednak traktowany jako dług do celów podatkowych w niektórych jurysdykcjach objętych *Inclusive Framework*. W związku z tym, w przypadku wielu jednostek składowych danej grupy, płatności z tytułu dodatkowego kapitału Tier I podlegają odliczeniu przez emitenta jako koszty z tytułu odsetek i mogą zostać włączone do przychodów z odsetek posiadacza dla celów podatkowych. W takich przypadkach (które według Komentarza są powszechne) stanowi to trwałą różnicę między rachunkowością finansową a dochodem podlegającym opodatkowaniu. Stąd, na gruncie Zasad GloBE założeniem jest, żeby odpowiednie zmiany kapitału własnego były traktowane jako przychód albo koszt w ramach obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty).

Wobec powyższego, **art. 54 ust. 1** stanowi, że korekta polega na:

- 1) **pomniejszeniu** księgowego dochodu (straty) netto o **wartość zmniejszenia kapitału własnego** w wyniku dokonanych lub należnych wypłat w odniesieniu do instrumentu

¹²⁴ Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r., 3.4. *Liabilities related to Excluded Dividends and Excluded Equity Gain or Loss from securities held on behalf of policyholders (Article 3.2.1(b) and Article 3.2.1(c))*, str. 75, par. 36.

wyemitowanego przez tę jednostkę z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I;

- 2) **zwiększeniu** księgowego dochodu (straty) netto o **wartość zwiększenia kapitału własnego** w wyniku wpłat otrzymanych lub należnych z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I.

Kapitał dodatkowy Tier I, zdefiniowany jest w **ust. 2** jako instrument wyemitowany przez jednostkę składową, zgodnie z ostrożnościowymi wymogami regulacyjnymi mającymi zastosowanie do sektora bankowego, który jest zamienny na kapitał własny lub odpisany w przypadku wystąpienia wcześniej określonego zdarzenia i który ma inne cechy mające na celu łatwiejsze pokrycie strat w przypadku kryzysu finansowego. Ten rodzaj kapitału jest powszechnie określany na rynkach finansowych jako *Additional Tier One Capital*.

Ponadto, ostrożnościowe wymogi regulacyjne w sektorze ubezpieczeń wymagają często, aby jednostki składowe emitowały instrumenty o tych samych cechach. W sektorze ubezpieczeniowym ten rodzaj kapitału jest powszechnie określany jako *Restricted Tier One Capital*. Art. 54 znajduje również zastosowanie do zastrzeżonego kapitału Tier I. **Ust. 3** definiuje zastrzeżony kapitał Tier I jako instrument wyemitowany przez jednostkę składową, zgodnie z ostrożnościowymi wymogami regulacyjnymi mającymi zastosowanie do sektora ubezpieczeń, który spełnia warunki określone w ust. 2 pkt 1 i 2.

Art. 55 [Zasada ceny rynkowej]

Art. 55 stanowi implementację art. 16.4 Dyrektywy dotyczącej zasady ceny rynkowej.

Zgodnie z **ust. 1**, określenie wartości transakcji między jednostkami składowymi grupy powinno być dokonane w tej samej wysokości oraz zgodnie z zasadą ceny rynkowej. W przypadku transakcji, które nie zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej wysokości oraz w wartości zgodnej z zasadą ceny rynkowej, na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu należy skorygować wartość transakcji do kwoty zgodnej z zasadą ceny rynkowej.

Przepis **ust. 2** definiuje zasadę ceny rynkowej jako zasadę ceny polegającą na ujmowaniu transakcji między jednostkami składowymi grupy zgodnie warunkami, jakie byłyby ustalone między niezależnymi jednostkami w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach.

W świetle **ust. 3**, transakcji między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji nie koryguje się zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jeżeli zostały wycenione w tej samej kwocie. Opisana zasada wynika z Komentarza do Modelowych zasad [3.2.3; 106]:

Z drugiej strony, transakcje pomiędzy jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji zasadniczo nie muszą być korygowane, dla celów podatkowych, z kwot wykorzystanych przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Dzieje się tak dlatego, że przesunięcie dochodu od jednego podatnika do drugiego w ramach tej samej jurysdykcji zasadniczo nie będzie miało wpływu na ogólną kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu w tej jurysdykcji. Takie transakcje w tej samej jurysdykcji mogą być już wyeliminowane lub w inny sposób skorygowane dla celów podatków lokalnych zgodnie z systemem konsolidacji lub ulg podatkowych dla grup. Dla celów GloBE dodatkowe korekty w celu zachowania zgodności z zasadą ceny rynkowej w odniesieniu do transakcji całkowicie krajowych nie powinny być generalnie wymagane, ponieważ wpływ tych transakcji będzie

zasadniczo wyeliminowany zgodnie z zasadą scalenia jurysdykcyjnego [jurisdictional blending] (...). Ponadto jednostki składowe mogą potencjalnie nie stosować zasady ceny rynkowej do transakcji w tej samej jurysdykcji, jeżeli dana jurysdykcja w ogóle nie nakłada podatku kwalifikowanego.

Wyjątkiem są transakcje między jednostkami składowymi a zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji mniejszościowymi jednostkami składowymi, jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi. Te specyficzne jednostki są bowiem uwzględniane odrębnie przy obliczaniu ETR. Wyjątkiem jest również strata ze sprzedaży składnika aktywów lub innego jego przeniesienia między jednostkami składowymi grupy zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji, o której mowa w ust. 6.

Jak wynika z **ust. 4**, jeżeli kwota transakcji uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto poszczególnych jednostek składowych będących stronami transakcji została również ujęta przy obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym tych jednostek oraz wycena ta nie została zakwestionowana lub zmieniona przez właściwe organy podatkowe przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty), transakcja ta podlega wycenieniu według tej kwoty.

W pewnych sytuacjach, jak wskazano w **ust. 5**, kwota transakcji uwzględniona w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednostki składowej podlega skorygowaniu do wysokości kwoty przyjętej przy obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym. Wskazano przykładowe sytuacje, w których taka korekta ma miejsce, to znaczy gdy:

- 1) dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym wynikający z transakcji został określony w wartości innej, niż wartość uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto tej jednostki;
- 2) wycena transakcji jest przedmiotem uprzedniego porozumienia cenowego zawartego między właściwymi organami wszystkich jurysdykcji, w których są zlokalizowane jednostki będące stronami tej transakcji.

W przypadku wystąpienia ww. różnic, zakłada się, że cena transferowa stosowana dla celów dochodu podlegającego opodatkowaniu jest zgodna z zasadą ceny rynkowej. Omawiana regulacja nie nakłada żadnych dodatkowych wymogów poza ceną rynkową. W związku z tym, nie wymaga się od grupy, aby dostosowała moment powstania pozycji przychodów lub kosztów dla celów Systemu GloBE do momentu powstania tej pozycji dla celów podatku lokalnego.

Ponadto, jak wskazano w **ust. 6**, strata ze sprzedaży składnika aktywów lub innego jego przeniesienia między jednostkami składowymi grupy zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji, która jest uwzględniona przy obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty), podlega skorygowaniu zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ust. 6 wymaga zatem stosowania zasady ceny rynkowej do transakcji pomiędzy jednostkami składowymi w tej samej jurysdykcji, jeżeli sprzedaż lub inne przekazanie aktywów powoduje stratę i ta strata jest brana pod uwagę przy obliczaniu dochodu lub straty dla potrzeb Zasad GloBE. Regulacja ta ma na celu uniemożliwienie grupom generowania strat w danej jurysdykcji poprzez sprzedaż lub inne przeniesienie aktywów pomiędzy członkami grupy po cenach, które nie są zgodne z zasadą ceny rynkowej. Przepis nie dotyczy straty wyłączonej z obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej. Tym samym, w sytuacji dokonania stosownego wyboru zastosowania rachunkowości skonsolidowanej w jurysdykcji, w której powstaje strata, strata ta

zostanie wyeliminowana w ramach konsolidacji i wyłączona z obliczeń kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej.

Wyjątek od powyżej opisanej zasady ustanawia **ust. 7**, w przypadku, gdy ww. korekta prowadzi do podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania tych transakcji. Dochód lub strata powinny być odpowiednio skorygowane zgodnie z art. 55, jeżeli jest to konieczne w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub podwójnego braku opodatkowania. W szczególności, jednostronna korekta cen transferowych powinna skutkować odpowiednią korektą dochodu lub straty wszystkich kontrahentów zgodnie z art. 55, chyba że korekta cen transferowych zwiększy lub zmniejszy dochód podlegający opodatkowaniu grupy w jurysdykcji, która ma nominalną stawkę podatkową poniżej stawki minimalnej lub która była jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania w odniesieniu do grupy w każdym z dwóch lat podatkowych poprzedzających jednostronną korektę cen transferowych.

Art. 56 [Dywidendy z inwestycji portfelowej]

Art. 56 uwzględnia Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r. (pkt 3.5), dotyczące możliwości dokonania wyboru w zakresie dywidend z inwestycji portfelowej.

Korekta wynikająca z wyboru w zakresie dywidendy z inwestycji portfelowej polega na **uwzględnieniu dywidend lub innych wypłat uzyskanych przez jednostkę składową z tytułu inwestycji portfelowych, bez względu na okres, przez który jednostka ta posiada taką inwestycję portfelową na dzień wypłaty.**

Odnosząc się do ogólnych zasad stosowanych do dywidend wyłączonych (nieujmowanych w kwalifikowanym dochodzie lub stracie), należy przypomnieć, że istnieje wyjątek dla dywidend z inwestycji portfelowych, które stanowią udział krótkoterminowy. Udział krótkoterminowy, to udział, który jest posiadany przez okres krótszy niż jeden rok w momencie wypłaty dywidendy. Takie dywidendy są ujmowane w kwalifikowanym dochodzie (stracie).

Z uwagi na sygnalizowane przez różne grupy trudności dotyczące różnego traktowania udziałów krótkoterminowych i długoterminowych, zdecydowano o wprowadzeniu wspólnego podejścia do tych udziałów. W celu uproszczenia administracyjnego zaproponowano, aby grupy mogły, dla każdej jednostki składowej, dokonać wyboru dotyczącego włączenia dywidend ze wszystkich inwestycji portfelowych (w tym udziałów długoterminowych) przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).¹²⁵ Taki wybór obowiązywałby przez pięć lat i byłby dokonywany w odniesieniu do danej jednostki składowej (tj. jest to wybór na poziomie jednostki, a nie wybór jurysdykcyjny).

W odniesieniu do krótkoterminowych inwestycji portfelowych, dochód z dywidendy nie jest objęty korektą z tytułu dywidend wyłączonych, a zatem **jest włączany do kwalifikowanego dochodu (straty)**. Podatki kwalifikowane uiszczane zgodnie z prawem krajowym w odniesieniu do tych dywidend są włączane do skorygowanych podatków kwalifikowanych (licznik) przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej.

¹²⁵ Trudności sygnalizowane były w szczególności przez sektor ubezpieczeniowy. W tym kontekście, grupa, która dokonała wyboru i włącza wszystkie dywidendy z inwestycji portfelowych do obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), nie musi dokonywać korekty z tytułu np. zmian rezerw ubezpieczeń, które są związane z zabezpieczeniami utrzymywanymi w imieniu ubezpieczających. W efekcie, rozwiązanie to może stanowić prostszą alternatywę dla regulacji dotyczących dywidend wyłączonych (wskazanych powyżej).

Zatem, odchodząc od ogólnych zasad, alternatywnie dla każdej jednostki składowej można dokonać wyboru na pięć lat dotyczącego włączenia wszystkich dywidend z inwestycji portfelowych, otrzymanych przez jednostkę składową do obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), niezależnie od tego, czy są to udziały krótkoterminowe. Oznacza to, że po dokonaniu wyboru, wszystkie dywidendy z inwestycji portfelowych jednostki składowej, dla której dokonano wyboru, będą włączane do obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki składowej.

Art. 57 [Wynagrodzenie w formie akcji]

Art. 57 projektu stanowi implementację art. 16.3 Dyrektywy dotyczącego możliwości dokonania wyboru wynagrodzenia w formie akcji.

Jak wskazano w ust. 1, na podstawie takiego wyboru **można zastąpić kwotę ujętą w księgowym dochodzie (stracie) netto** jak koszt lub wydatek na wynagrodzenia w formie akcji w wysokości wartości rynkowej tych akcji, określonej na dzień ich wydania, **kwotą** takiego kosztu lub wydatku w wysokości wartości rynkowej tych akcji określonej na dzień ich realizacji, **w części w jakiej taki koszt lub wydatek może zostać odliczony przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym**. Chodzi zatem o zastąpienie pozycji księgowej kwotą ujętą dla celów podatkowych.

Powyższe, jak wskazano w **ust. 2**, ma zastosowanie do akcji wyemitowanych przez jednostkę składową wypłacającą wynagrodzenie w formie akcji bądź przez inną jednostkę składową. Jednak warunkiem jest, aby dana jednostka składowa poniosła koszt księgowy oraz i była dla niej wykonana praca lub inne świadczenia, z tytułu których wypłacane jest wynagrodzenie w formie akcji. Przykładowo, jeżeli jednostka składowa wypłaca swoim członkom zarządu wynagrodzenie w formie akcji jednostki dominującej najwyższego szczebla (UPE), to ta jednostka składowa (a nie UPE) dokonuje opisanej korekty [Komentarz; 3.2.2; 94].

Zgodnie z **ust. 3**, opisany wybór jest wyborem jurysdykcyjnym i tym samym, jest stosowany do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany, jeżeli obowiązujące w tej jurysdykcji przepisy dotyczące opodatkowania dochodu podatkiem kwalifikowanym uprawniają do odliczenia kwoty kosztu lub wydatku na wynagrodzenia w oparciu o wartość rynkową akcji na dzień ich realizacji. Oznacza to, że w przypadku dokonania tego wyboru dla obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty), dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji należy zastąpić księgowy koszt/wydatek na wynagrodzenia w formie akcji przez odpowiednią kwotę ujętą dla celów podatkowych. Zakres wyboru jest ograniczony do wydatków na wynagrodzenie w formie akcji, opcji na akcje, warrantów na akcje lub instrumentów o podobnym charakterze (**ust. 7**).

Wybór ten jest wyborem pięcioletnim i musi być stosowany konsekwentnie w roku, w odniesieniu do którego dokonano wyboru, oraz we wszystkich kolejnych latach podatkowych, chyba że zostanie odwołany. Wybór jest zasadniczo dokonywany i odwoływany w odniesieniu do danej jurysdykcji. Jak wskazano w **ust. 4**, w przypadku, gdy wybór został odwołany, kwota niezapłaconych kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji odliczona zgodnie z tym wyborem, która przekracza koszty księgowe naliczone na dzień wydania akcji, podwyższa księgowy dochód netto lub obniża księgową stratę netto za rok podatkowy, w którym wybór został odwołany.

W myśl **ust. 5**, w przypadku niezrealizowania prawa do wynagrodzenia w formie akcji, za rok podatkowy, w którym możliwość realizacji tego prawa wygasła, dokonuje się ponownej korekty. Mianowicie, podwyższa się księgowy dochód netto (albo zmniejsza księgową stratę netto) o kwotę podatkowych kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia na akcję, uwzględnioną przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) w poprzednich latach podatkowych.

Ponadto, **ust. 6** dotyczy sytuacji, w której część kwoty kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji została ujęta w księgach jednostki składowej w latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonania wskazanego wyboru. W takiej sytuacji, nieuprawnione byłoby, aby jednostka składowa najpierw - tj. w poprzednich latach - ujęła koszt księgowy dla celów kwalifikowanego dochodu (straty), a następnie - w roku wyboru - ponownie ujęła wynagrodzenie w formie akcji uwzględniając kwotę kosztu podatkowego. W związku z tym, za rok, za który dokonano wyboru, w księgowym dochodzie (stracie) netto uwzględnia się odpowiednio kwotę różnicy między całkowitą kwotą kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która została odliczona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki w tych poprzednich latach, a łączną kwotą kosztów lub wydatków z tego tytułu, która zostałaby odliczona przy obliczaniu jej kwalifikowanego dochodu (straty) w tych poprzednich latach, gdyby ten wybór został dokonany w tych latach podatkowych [Komentarz; 3.2.1; 93].

Art. 58 [Zasada realizacji]

Art. 58 stanowi implementację art. 16.6 Dyrektywy dotyczącej możliwości dokonania wyboru ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji.

Jak wskazano w **ust. 1**, korekta zgodnie z zasadą realizacji polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania z uwzględnieniem, w szczególności, wartości bilansowej z dnia nabycia. Zatem, zysk lub strata związane z danym składnikiem aktywów lub zobowiązaniem uwzględnia się na potrzeby kwalifikowanego dochodu w momencie zbycia składnika aktywów, a nie w momencie zmiany jego wartości w wyniku zmian wartości rynkowej lub utraty wartości. Obliczając zysk (stratę) bierze się pod uwagę wartość bilansową, o której mowa w **ust. 4**.

Zgodnie z **ust. 2**, wybór ten stosuje się do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany (co do zasady jest to zatem wybór jurysdykcyjny), chyba że wybór ten został ograniczony wyłącznie do rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych lub jednostek inwestycyjnych.

W przypadku dokonania tego wyboru, zyski (straty) z aktywów i zobowiązań ujęte według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości **nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty)** jakiegokolwiek jednostki składowej zlokalizowanej w tej jurysdykcji objętej wyborem (**ust. 3**). Zgodnie natomiast z treścią **ust. 4**, w celu określenia zysku (straty) ustalanego zgodnie z zasadą realizacji, przyjmuje się wartość bilansową aktywów lub zobowiązań, która stanowi wartość bilansowa z dnia nabycia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań lub wartość bilansowa w pierwszym dniu roku podatkowego, w którym dokonano wyboru, w zależności od tego, która z tych dat jest późniejsza.

Uzasadnieniem dla wprowadzenia tej metody jest zmniejszenie zmienności wyników finansowych uwzględnianych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) poprzez umożliwienie podatnikowi skryzalizowania zysku dla celów Systemu GloBE w dniu faktycznego zbycia, a nie zmian wartości godziwej z jednego okresu na następny, zgodnie z zasadami rachunkowości. Pozwala to też na uniknięcie uwzględnienia zysku za dany rok, który nie odzwierciedla rzeczywistego zysku z transakcji, jednak może prowadzić do opodatkowania wyrównawczego.¹²⁶

Wskazany wybór jest wyborem pięcioletnim. Nie można go odwołać w ciągu pięciu lat podatkowych po roku, za który dokonano wyboru i nie można dokonać kolejnego wyboru w ciągu pięciu lat podatkowych po roku, w którym dokonano odwołania. Jak wskazano w **ust. 5**, w przypadku odwołania wyboru, dokonuje się odpowiedniej korekty. Mianowicie, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się o kwotę różnicy między wartością godziwą aktywów lub zobowiązań, a wartością bilansową tych aktywów lub zobowiązań ustaloną, na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym dokonano tego odwołania. Wartość ta jest doliczana do księgowego dochodu (straty) netto, jeżeli wartość godziwa jest wyższa od wartości bilansowej albo odliczana od tego dochodu, jeżeli wartość bilansowa jest wyższa od wartości godziwej za rok podatkowy, w którym to odwołanie nastąpiło.

Art. 59 [Zbycie lokalnych rzeczowych aktywów trwałych (nieruchomości)]

Art. 59 stanowi implementację art. 16.7 Dyrektywy dotyczącej możliwości dokonania wyboru

w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych. Lokalne rzeczowe aktywa trwale stanowią nieruchomości, jednak chodzi wyłącznie o nieruchomości położone w tej samej jurysdykcji, w której zlokalizowana jest jednostka składowa (stąd, określenie „lokalne”).

Regulacja ta pozwala grupie na rozłożenie skutków zysków i strat ze sprzedaży nieruchomości – na okres do pięciu lat – w celu złagodzenia skutków ujęcia całego zysku w jednym roku. Uzasadnieniem tego wyboru jest fakt, że wzrost wartości majątku prawdopodobnie skumulował się w ciągu kilku lat, a rozłożenie zysku na taki okres (maksymalnie do pięciu lat) i zestawienie go ze stratami z podobnego majątku pozwala lepiej ocenić, czy grupa podlegała w tym okresie minimalnemu poziomowi opodatkowania w danej jurysdykcji.

Wybór ten jest wyborem rocznym o charakterze jurysdykcyjnym (dokonywanym w odniesieniu do wszystkich jednostek składowych z danej jurysdykcji). Jak zaznaczono wcześniej, ma on zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do zysków i strat, które można przypisać do transakcji zbycia nieruchomości położonych w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej. Ograniczenie do nieruchomości gwarantuje, że wybór ten nie może być wykorzystany do przenoszenia zysków z tytułu zbycia majątku ruchomego. Co istotne, wybór ten **nie ma zastosowania do sprzedaży pomiędzy jednostkami grupy**. Tym samym, zbycie lokalnych aktywów trwałych,

¹²⁶ W świetle Komentarza [3.2.5;117], przykładowo, jeżeli jednostka składowa posiada dług zamienny w nowo powstałej firmie, a firma ta osiąga słabe wyniki w pierwszych kilku latach działalności, ta jednostka może być zobowiązana, zgodnie z obowiązującym standardem rachunkowości, do ujęcia straty z tytułu spadku wartości godziwej inwestycji. Jeżeli nowo powstała firma zostanie ostatecznie przejęta przez niepowiązanego nabywcę, a jednostka składowa zbywa dług zamienny, „zysk” wykazany przy sprzedaży nie jest w rzeczywistości zyskiem ekonomicznym, ale może podlegać podatkowi wyrównawczemu, jeżeli w danym roku nie ma powiązanych podatków kwalifikowanych w odniesieniu do zysku. Omawiany wybór zapobiega takiemu rezultatowi, zezwalając jednostce składowej na określenie zysku ze sprzedaży na podstawie pierwotnego kosztu składnika aktywów.

to zbycie nieruchomości położonych w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej na rzecz osób spoza grupy (dalsza część uzasadnienia odwołuje się tylko do takiego zbycia).

Zgodnie z **ust. 2**, można dokonać wskazanego wyboru, jeżeli za rok dokonania wyboru osiągnięty został **zagregowany zysk netto** ze zbycia lokalnych aktywów trwałych liczony jako **różnica między łącznym zyskiem a łącznymi stratami z takiego zbycia osiągniętymi w tym roku przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji**. Zatem, zagregowany zysk netto za rok, za który dokonano wyboru, to saldo zysków i strat ze zbycia lokalnych aktywów trwałych przez wszystkie jednostki składowe znajdujące w danej jurysdykcji, tj. z wyłączeniem zysku lub straty z tytułu przeniesienia tych aktywów pomiędzy członkami grupy.

Zgodnie z omawianym wyborem, zagregowany zysk ze wskazanego zbycia nieruchomości za rok, za który dokonano wyboru, **jest alokowany wstecznie na tzw. okres retrospekcji**, na zasadach określonych w **ust. 3 i 4**. Generalnie okres retrospekcji uwzględnia **rok, za który dokonano wyboru i cztery poprzednie lata podatkowe**, przy czym pierwszy etap wskazanej korekty obejmuje tylko 4 lata poprzedzające rok wyboru, a drugi etap korekty obejmuje 5 lat (łącznie z rokiem wyboru).

Zagregowany zysk w pierwszej kolejności jest kompensowany ze stratami netto poszczególnych jednostek składowych powstałymi **w okresie 4 lat poprzedzających rok wyboru** (które to straty nie zostały jeszcze skompensowane w ramach ewentualnego takiego wcześniejszego rocznego wyboru). Taka „kompensata” efektywnie oznacza zwiększenie kwalifikowanego dochodu za dany poprzedni rok o kwotę poniesionej wcześniej straty netto. Kompensatę zaczyna się od najwcześniejszego roku straty w we wskazanym okresie. Jeżeli łączny zysk z aktywów nie zostanie w pełni zaabsorbowany w najwcześniejszym roku straty, saldo przenosi się na kolejny rok straty, i tak dalej, aż do momentu, gdy zagregowany zysk netto zostanie w pełni zaabsorbowany lub gdy nie pozostaną żadne lata, w których wystąpiła strata netto, w okresie retrospekcji.

„Strata netto” jednostki składowej, którą kompensuje się z zagregowanym zyskiem netto, oznacza łączną stratę z tytułu zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych poniesioną przez tę jednostkę za dany rok (tj. nadwyżkę strat nad zyskami z takich transakcji za dany rok), z wyłączeniem zysku lub straty z tytułu zbycia aktywów innej jednostce składowej grupy.

Należy mieć na uwadze, że jeżeli zgodnie z omawianym wyborem zagregowany zysk netto zostanie już skompensowany ze stratą netto ze zbycia lokalnych aktywów trwałych za dany poprzedni rok podatkowy, to taka strata netto zostaje pomniejszona o odpowiednią kwotę dla celów kolejnego rocznego wyboru tego rodzaju. Zapobiega to ponownemu (podwójnemu) wykorzystaniu tej kwoty w przyszłości, jeżeli omawiany wybór zostanie ponowiony za lata kolejne.

Jeżeli straty netto ze zbycia lokalnych aktywów trwałych wszystkich jednostek w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy przekraczają zagregowany zysk netto (tj. zysku tego nie starcza na pokrycie wszystkich strat za dany poprzedni rok), straty poszczególnych jednostek składowych kompensuje się w części, w oparciu o stosunek straty netto danej jednostki do łącznej kwoty strat netto wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji w danym roku podatkowym.

Ust. 5 wskazuje na kolejny etap korekty. Przepis ten reguluje sytuację, w której po rozliczeniu poszczególnych strat netto pozostaje nierozliczona część (nadwyżka) zagregowanego zysku

netto. W takim przypadku nadwyżkę tę rozkłada się równomiernie na cały okres retrospekcji, łącznie z rokiem wyboru (tj. **1/5 tej nadwyżki jest przypisana do każdego z 5 lat okresu retrospekcji**). Następnie, część nadwyżki przypisana do danego roku (1/5) jest rozdzielana pomiędzy jednostki składowe w oparciu o ich proporcję ich zysku netto ze zbycia lokalnych aktywów trwałych za rok, za który dokonano wyboru, do takiego zysku netto wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

„Zysk netto” jednostki składowej, o którym mowa powyżej, oznacza łączny zysk z tytułu zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych przez tę jednostkę za dany rok (tj. nadwyżkę zysków nad stratami z takich transakcji za dany rok), z wyłączeniem zysku lub straty z tytułu zbycia aktywów innej jednostce składowej grupy.

Dokonanie opisanych rozliczeń powoduje zmianę kwalifikowanego dochodu (straty) za poprzednie lata. Stąd, efektywna stawka opodatkowania za każdy poprzedni rok podatkowy w okresie retrospekcji musi zostać ponownie obliczona, w związku z czym może powstać dodatkowy podatek wyrównawczy.

W przypadku dokonania wyboru, wszelkie podatki kwalifikowane (w tym aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego) w odniesieniu do jakiegokolwiek zysku netto lub straty netto ze zbycia lokalnych aktywów trwałych za rok, za który dokonano wyboru, są wyłączone ze skorygowanych podatków kwalifikowanych. Określenie kwoty podatku kwalifikowanego, którą należałoby przypisać do każdego poprzedniego roku w okresie retrospekcji byłoby bowiem nadmiernie kłopotliwe, a przyznanie prawa do przeniesienia zagregowanego zysku netto wstecz i jego kompensaty ze stratami z lat ubiegłych stanowi samo w sobie istotną korzyść. W związku z powyższym, podatki kwalifikowane z tytułu zbycia lokalnych aktywów trwałych, powstałe w roku, za który dokonano wyboru, jeżeli takie podatki wystąpią, są wyłączone ze skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Ust. 6 i 7 stanowią potwierdzenie, że dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji objętej wskazanym wyborem ponownie oblicza się kwalifikowany dochód (stratę) za okres retrospekcji. Tym samym, za takie lata należy ponownie obliczyć efektywną stawkę podatkową oraz obliczyć dodatkowy podatek wyrównawczy.

Przykład¹²⁷

1. A Co jest jednostką składową grupy zlokalizowaną w jurysdykcji A oraz posiada nieruchomości położone w tej jurysdykcji (lokalne aktywa trwałe). W roku 3 jednostka A Co zbyła jedną z nieruchomości na rzecz osób spoza grupy i poniosła stratę netto w wysokości 25 euro. W roku 5 jednostka A Co zbyła pozostałe nieruchomości na rzecz osób spoza grupy za kwotę 300 euro. Wartość bilansowa zbytych w roku 5 nieruchomości wynosiła 100 euro. W związku z tym w roku 5 osiągnęła zysk netto z lokalnych aktywów trwałych w wysokości 200 euro. Z uwagi na to, że w ramach niniejszego przykładu nie występują inne transakcje za ten rok ani inne jednostki składowe, 200 euro będzie zarazem stanowić zagregowany zysk netto. A Co dokonała rocznego wyboru dotyczącego zbycia lokalnych aktywów trwałych w odniesieniu do tego zagregowanego zysku netto w roku 5.

¹²⁷ W ślad za: OECD (2022), *Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>, przykład 3.2.6-1.

2. Ponieważ w roku 3 jednostka A Co poniosła stratę netto ze zbycia lokalnych aktywów trwałych w wysokości 25 euro, A Co musi najpierw przyporządkować 25 euro ze zagregowanego zysku netto do roku 3. Zagregowany zysk netto należy najpierw przenieść na najwcześniejszy rok straty.
3. Następnie, A Co musi rozdzielić pozostałe 175 euro równomiernie na każdy rok podatkowy w okresie retrospekcji. Skutkuje to przeniesieniem kwoty 35 euro (175/5) na każdy rok podatkowy w okresie retrospekcji.
5. Alokacja zagregowanego zysku netto do okresu retrospekcji może być podsumowana w następujący sposób:

Zagregowany zysk netto	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5 / Rok wyboru
200 euro	35 euro	35 euro	60 euro (=25+35)	35 euro	35 euro

6. Wskutek powyższych rozliczeń zmieni się kwalifikowany dochód (strata) A Co za lata objęte okresem retrospekcji. Stąd, za ten okres przelicza się efektywną stawkę podatkową i oblicza dodatkowy podatek wyrównawczy.

Art. 60 [Konsolidacja transakcji w tej samej jurysdykcji]

Art. 60 stanowi implementację art. 16.9 Dyrektywy dotyczącego wyboru konsolidacji transakcji w tej samej jurysdykcji.

W **ust. 1** wskazano na możliwość wyboru, który pozwala na stosowanie skonsolidowanego podejścia księgowego do **transakcji między jednostkami składowymi podatkowej grupy kapitałowej** (w rozumieniu polskiej ustawy o CIT lub podobnych przepisów dotyczących konsolidacji podatkowej obowiązujących w jurysdykcjach innych niż Rzeczpospolita Polska), **zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji**.

W przypadku dokonania takiego wyboru **przychody, koszty, zyski i straty wynikające z transakcji pomiędzy jednostkami składowymi wyłącza się z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty)**. Jest to podobne do sposobu, w jaki kwoty odnoszące się do transakcji między członkami grupy są eliminowane w ramach korekt konsolidacyjnych na potrzeby skonsolidowanego sprawozdania grupy. Ma to na celu zapobieżenie rozbieżnościom na gruncie Zasad GloBE, mogącym zaistnieć w sytuacji, gdy przychody, koszty, zyski i straty z krajowych transakcji wewnątrzgrupowych są traktowane jako neutralne podatkowo według przepisów danej jurysdykcji.

W świetle Komentarza do Modelowych zasad OECD, wskazany wybór nie powinien prowadzić do korekty wartości bilansowej aktywów w celu uwzględnienia korekt księgowych dokonywanych w ramach konsolidacji. Aktywa będą nadal utrzymywane według ich pierwotnej wartości bilansowej, a pełne zyski lub straty ekonomiczne powstałe w okresie, gdy podatkowa grupa kapitałowa będzie posiadała te aktywa, powinny być uwzględniane w momencie ich sprzedaży poza grupą objętą konsolidacją podatkową lub poza daną jurysdykcją.

Jak wskazano w **ust. 1**, wybór jest ograniczony do transakcji między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji. Transakcje między jednostkami składowymi

zlokalizowanymi w różnych jurysdykcjach byłyby nadal traktowane w taki sam sposób jak transakcje z osobami trzecimi i nie korzystałyby z wyłączenia z księgowego dochodu (straty) netto, wynikającego z wyboru. Przykładowo, jeżeli jednostka składowa będąca producentem sprzedaje towary innej jednostce składowej zlokalizowanej w innej jurysdykcji, jednostka składowa będąca producentem byłaby zobowiązana do ujęcia zysku z tytułu sprzedaży wewnątrzgrupowej (z uwzględnieniem zasady ceny rynkowej) tak, jakby była to sprzedaż na rzecz klienta będącego osobą trzecią. W związku z tym wybór nakłada na podatkową grupę kapitałową obowiązek dokonania rozróżnienia między transakcjami między jednostkami składowymi w tej samej jurysdykcji a jednostkami składowymi zlokalizowanymi w innych jurysdykcjach.

Ust. 2 zawiera ważną zasadę kierunkową, zgodnie z którą w roku podatkowym, za który dokonano wyboru w zakresie skonsolidowanego podejścia księgowego oraz w roku, za który ten wybór został odwołany, odpowiednie pozycje przychodów, kosztów, zysków i strat i podobnych pozycji - uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto - koryguje się w taki sposób, aby pozycje te nie zostały uwzględnione więcej niż jeden raz lub pominięte w wyniku takiego wyboru lub jego odwołania.

Ponadto, zgodnie z **ust. 3** wskazany wybór nie obejmuje określonych w tym ustępie jednostek szczególnych (jednostki inwestycyjne, ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne, jednostki joint venture oraz mniejszościowe jednostki składowe).

Art. 61 [Instrumenty zabezpieczające udziały własnościowe przed ryzykiem wahań kursowych]

Art. 61 wdraża rozwiązania przedstawione w Wytycznych z lutego 2023 r. (pkt 2.2.) w odniesieniu do zysków (strat) powstających w związku z ustanowieniem instrumentów zabezpieczających przed ryzykiem wahań kursowych w odniesieniu do udziałów własnościowych posiadanych w innej jednostce składowej.

Na podstawie niniejszej regulacji możliwe jest dokonanie wyboru, zgodnie z którym kwalifikowany dochód (stratę) danej jednostki składowej ustala się bez uwzględnienia zysków (strat) z inwestycji służących zabezpieczeniu udziałów własnościowych przed ryzykiem wynikającym z wahań kursowych. Ustanowienie takiego wyboru opiera się na założeniu, że zabezpieczenie inwestycji kapitałowej w kontekście ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty) powinno rodzić analogiczne skutki, co sama zabezpieczana inwestycja (tj. udziały własnościowe). Wybór ten stanowi zatem swojego rodzaju uzupełnienie korekty z tytułu wyłączonych zysków kapitałowych – skoro wyłączone są zyski kapitałowe z udziałów własnościowych, to wyłączone mogą być zatem również zyski (straty) z instrumentów zabezpieczających takie udziały.

Aby jednostka składowa mogła skorzystać z omawianego wyboru co do traktowania zysku bądź straty zrealizowanej w ramach operacji zabezpieczającej określoną inwestycję kapitałową jako zysków (strat) wyłączonych, inwestycja zabezpieczająca musi spełniać przesłanki określone w **ust. 2**. Pierwszą z nich jest konieczność przypisania ujemnych bądź dodatnich różnic kursowych wyłącznie instrumentom zabezpieczającym ustanowionym w celu wyeliminowania ryzyka walutowego związanego z posiadaniem udziałów własnościowych **innych niż inwestycja portfelowa**. Inwestycje portfelowo stanowią bowiem zasadniczo wyjątek w ramach bazowej korekty dotyczącej wyłączonych zysków (strat) kapitałowych.

Ponadto, jako zyski lub straty wyłączone mogą być traktowane wyłącznie rezultaty tych operacji zabezpieczających, które na poziomie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

wykazywane są w **innych całkowitych dochodach**. Należy również podkreślić, że dla skorzystania z omawianego wyłączenia wykorzystywany dla ochrony posiadanych udziałów instrument musi być klasyfikowany jako **efektywne zabezpieczenie zgodnie z zatwierdzonym standardem rachunkowości** stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego danej grupy¹²⁸.

Jeśli jednostka składowa podlega w jurysdykcji swojej rezydencji opodatkowaniu z tytułu dodatnich różnic kursowych uzyskanych w związku ustanowieniem zabezpieczenia i skorzysta ze wskazanego wyboru, zapłacone z tego tytułu podatki nie będą uwzględniane na potrzeby obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych. Jest to spójne z ogólną zasadą, zgodnie z którą w przypadku zysków/strat wyłączonych z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), podatków związanych z tymi pozycjami nie ujmuje się w skorygowanych podatkach kwalifikowanych.

W określonych przypadkach instrument zabezpieczający może być ustanowiony przez inną jednostkę grupy niż jednostka, która posiada zabezpieczane udziały własnościowe. Taką inną jednostką może być jednostka, która pełni w grupie funkcję finansową lub w zakresie zarządzania płynnością. Taka jednostka może przenieść ekonomiczne i księgowe skutki zabezpieczenia na rzecz jednostki posiadającej udziały własnościowe na podstawie odpowiedniej umowy wewnątrzgrupowej. W takiej sytuacji, zgodnie z ust. 3 skutki wskazanego wyboru dotyczą **jednostki, która posiada udziały własnościowe** – tj. to z księgowego dochodu (straty) netto tej jednostki wyłącza się zyski/straty z odpowiednich różnic kursowych. Nie ma natomiast potrzeby dokonywania korekt względem jednostki składowej ustanawiającej dany instrument zabezpieczający.

Art. 62 [Zwolnienie z długu]

Art. 62 stanowi implementację Wytycznych z lutego 2023 r., odnoszących się w pkt 2.4 do zwolnienia z długu. Przepis ten określa możliwość, sposób i zakres uwzględniania przychodów (dochodów) powstających w związku z instytucją zwolnienia z długu, oraz korespondujących z nim podatków - odpowiednio w kwalifikowanym dochodzie (stracie) oraz skorygowanych podatkach kwalifikowanych.

Wytyczne te zostały wydane i implementowane dla określenia skutków trwałych różnic powstających wskutek odmiennego rozpoznania przychodu (dochodu) uzyskanego ze zwolnienia z długu na potrzeby sprawozdania finansowego oraz na potrzeby określenia podlegającego opodatkowaniu dochodu w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej.

Z jednej strony, kwalifikowany dochód (strata) opiera się o (odpowiednio skorygowany) wynik finansowy jednostki, z drugiej strony jednak odmiennie traktowanie przychodu ze zwolnienia z długu na potrzeby określenia opodatkowanego dochodu jest wystarczająco istotnym i powszechnie akceptowalnym zjawiskiem, aby zostało wzięte pod uwagę także w przypadku określenia kwalifikowanego dochodu (straty).

„Zwolnienie z długu” odnosi się do sytuacji, w której kwota należna od jednostki składowej zostaje umorzona przez wierzyciela bez całkowitej spłaty, a dłużnik jest zwolniony z dalszego obowiązku zapłaty zobowiązania. W polskim systemie prawnym instytucja ta została uregulowana w art. 508 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny.

¹²⁸ Do tego rodzaju zabezpieczeń referuje w szczególności MSSF 9.

Zgodnie z wieloma zatwierdzonymi standardami rachunkowości, takie zwolnienie z długu zwykle skutkuje uznaniem zwolnionej kwoty za przychód dłużnika. Jednocześnie, w wielu jurysdykcjach przepisy podatkowe nie opodatkowują zwolnienia z długu a z drugiej strony wymagają w takiej sytuacji pewnych korekt¹²⁹. Ponadto, niektóre jurysdykcje nie wprowadzają rozróżnienia między zwolnieniem z długu przez osoby/podmioty powiązane i przez osoby/podmiot niepowiązane.

W przypadku, gdy dłużnik podlega zwolnieniu z długu, a w danej jurysdykcji obowiązują przepisy podatkowe podobne do powyższych, bez wprowadzenia omawianej regulacji zwolnienie z długu skutkowałoby albo stałą różnicą (gdy nie podlega ono opodatkowaniu) lub tymczasową różnicą dla celów podatków lokalnych (gdy wymagane są określone korekty).

W zakresie, w jakim kwota zwolnienia z długu, w całości lub w części, nie podlega opodatkowaniu zgodnie z lokalnym prawem podatkowym, zwolnienie z długu zwiększyłoby kwalifikowany dochód (stratę) jednostek składowych bez odpowiadającego mu wzrostu skorygowanych podatków kwalifikowanych, skutkując kwotami podatku wyrównawczego. Natomiast w drugim przypadku (korekt) może dojść np. do zmniejszenia wysokości aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wskutek zmniejszenia wartości odliczeń pozostających do rozliczenia (pomniejszenia *tax attributes*). Tym samym, może dojść do zwiększenia skorygowanych podatków kwalifikowanych. Pozwoliłoby to na uniknięcie dodatkowego podatku wyrównawczego, jednak tylko w określonym zakresie z uwagi na pewne różnice pomiędzy lokalnym prawem podatkowym a Zasadami GloBE.

Jednocześnie, instytucja zwolnienia z długu jest powszechna w celu wsparcia działań reorganizacyjnych i zapewnienia ciągłości działania jednostek w trudnej sytuacji finansowej. Procedury te często obejmują negocjacje między spółką znajdującą się w trudnej sytuacji jako dłużnikiem i jej wierzycielami. Mają one na celu redukcję nadmiernego zadłużenia spółki i zazwyczaj obejmują zwolnienie lub konwersję zadłużenia na kapitał własny. Procedury te są często nadzorowane lub muszą zostać potwierdzone przez sąd w jurysdykcji lokalizacji spółki.

W świetle powyższego, brak tych regulacji prowadziłby do powstania zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego, co podważałoby politykę, której celem jest wspieranie podmiotów niewypłacalnych lub znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej. Jednakże, gdyby zwolnienie z długu bezwarunkowo zmniejszało zobowiązanie z tytułu podatku wyrównawczego także w przypadku transakcji między jednostkami tej samej grupy, prowadziłoby to do możliwości planowania podatkowego. Dlatego też, w przypadku transakcji w ramach jednej grupy, projekt ustawy - w ślad za Wytocznymi - zezwala na **wyłączenie takiego przychodu (dochodu) z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) wyłącznie w określonych przypadkach**, aby wyłączeniem tym były objęte tylko rzeczywiste przypadki niewypłacalności, które są istotne i mają zasadnicze znaczenie dla ciągłości działania danej jednostki składowej.

Jednym z takich przypadków jest zwolnienie z długu wskutek jednego z postępowań wskazanych **ust. 1 pkt 1 lit. a**, tj. postępowania upadłościowego, likwidacyjnego, pojednawczego, układowego oraz innego postępowania o podobnym charakterze prowadzonego na podstawie właściwych przepisów jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, które

¹²⁹ Wytoczne odwołują się do koniecznych korekt w zakresie parametrów mających wpływ na obliczenie podatku („*tax attributes*”). Przykładowo mogą to być korekty pozostającej do rozliczenia straty podatkowej, kwoty odliczeń pozostających do rozliczenia lub wartości początkowej aktywów.

zostało zatwierdzone przez właściwy organ sądowy tej jurysdykcji lub powołanego w celach prowadzenia takiego postępowania niezależnego zarządcy masy upadłościowej.

Kolejnym z nich, zgodnie z **ust. 1 pkt 1 lit. b**, jest zwolnienie z długu na mocy układu albo porozumienia o podobnym charakterze, którego jedną ze stron jest co najmniej jedna osoba niepowiązana z daną jednostką składową. W świetle Wytycznych chodzi o porozumienie zawarte po ustanowieniu niezależnego zarządcy masy upadłościowej. W niektórych jurysdykcjach proces ten jest co prawda określony przez ustawodawstwo krajowe, jednak nie jest nadzorowany ani potwierdzany przez sąd lub organ sądowy. Zakresem tej regulacji nie będą objęte długi, z których zwolnienie następuje co prawda po ustanowieniu zarządcy, jednak na podstawie wcześniej zawartych porozumień. Układ albo porozumienie, do którego odwołuje się ten punkt powinno układ/porozumienie pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem/wierzycielami. Nie jest też konieczne, aby wszystkie długi umorzone na podstawie układu/porozumienia były częścią jednej umowy prawnej, jednak porozumienie takie powinno być obiektywnie postrzegane jako podejmowane w ramach pojedynczego planu mającego na celu zapewnienie wypłacalności dłużnika.

W tym drugim przypadku, warunkiem jest, aby brak zawarcia omawianego układu albo porozumienia skutkowało prawdopodobieństwem niewypłacalności tej jednostki składowej w następujących po sobie kolejnych 12 miesiącach, liczonych od miesiąca w którym zawarto ten układ lub porozumienie. Przez prawdopodobieństwo niewypłacalności jednostki składowej rozumie się, zgodnie z ust. 3, stwierdzoną - przez niezależną, niepowiązaną i wykwalifikowaną osobę – utratę zdolności danej jednostki do realizowania własnych zobowiązań pieniężnych w terminie ich wymagalności. Prawdopodobieństwo to stwierdza się po wyłączeniu wszelkich długów danej jednostki składowej wobec jednostek składowych tej samej grupy. W świetle Wytycznych, w tym kontekście „jednostkę niewypłacalną” należy więc rozumieć w powszechnym znaczeniu jako jednostkę, która nie jest w stanie spłacić wszystkich swoich długów w terminie i w terminie ich wymagalności”, a nie jako jednostkę spełniający rygorystyczny test bilansowy.

Po trzecie, zgodnie z **ust. 1 pkt 2** można dokonać omawianego wyboru, jeżeli wartość umorzonych zobowiązań danej jednostki składowej przewyższa wartość rynkową jej aktywów, określoną na dzień poprzedzający to umorzenie.

W konsekwencji, o ile dokonano odpowiedniego wyboru, z kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) i jednostki składowej wyłącza się przychód (dochód) powstały w związku z jednym z wyżej wskazanych przypadków zwolnienia z długu. Odpowiednio ze skorygowanych podatków kwalifikowanych wyłącza się podatek dochodowy w części bieżącej należny w związku z przychodem wyłączonym na podstawie (por. **art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. d**), jak również podatek dochodowy w części odroczonej związany ze zwolnieniem z długu.

Należy także podkreślić, że w przypadkach opisanych w **ust. 1 pkt 1** (odpowiednie postępowanie lub układ/porozumienie) wyłączeniu podlegają kwoty zarówno wynikające z transakcji między jednostkami grupy, jak i z osobami niepowiązanymi. Natomiast w przypadku wskazanym w ust. 1 pkt 2 (tj. gdy umorzone zobowiązania przewyższają wartość rynkową aktywów) wyłączeniu podlegają jedynie kwoty przychodu (dochodu) dotyczące zobowiązań wobec osób niepowiązanych z jednostką składową. Ponadto, w tym przypadku, skutki dotyczą wyłącznie części przychodu (dochodu) faktycznie umorzonej, do wysokości mniejszej z kwot:

- kwoty nadwyżki zobowiązań jednostki składowej nad wartością rynkową jej aktywów, określonych na dzień poprzedzający zwolnienie z długu (umorzenie), albo
- kwoty zmniejszenia aktywów, zobowiązań, dochodów, kosztów, w tym podatków kwalifikowanych, i przepływów pieniężnych w rozumieniu prawa podatkowego jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej wynikającego z tego zwolnienia z długu.

Przez kwotę aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, w tym podatków kwalifikowanych, i przepływów pieniężnych, o których mowa w lit. b powyżej rozumie się sumę tych pozycji w rozumieniu prawa podatkowego jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej - w tym pozycje, które nie są ujęte w podatkach kwalifikowanych tej jednostki (np. zagraniczne ulgi podatkowe).

Art. 63 [Włączenie udziałów własnościowych]

Art. 63 stanowi implementację Wytycznych Administracyjnych z lutego 2023 r. (pkt 2.9) a także Wytycznych Administracyjnych z lipca 2023 r. (pkt 2), w zakresie kwalifikowanych udziałów własnościowych. Wytyczne Administracyjne precyzują zasady traktowania kwalifikowanych udziałów własnościowych i zapewniają takie samo traktowanie inwestora posiadającego kwalifikowane udziały własnościowe, niezależnie od podejścia przyjętego dla potrzeb rachunkowości finansowej.

Wybór ten jest dokonywany w odniesieniu do wszystkich udziałów własnościowych innych niż inwestycje portfelowe oraz innych niż kwalifikowane udziały własnościowe, posiadanych przez jednostki składowe zlokalizowane w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonano wyboru. Jest on pięcioletni, jednak jest nieodwoływalny w odniesieniu do udziałów, z którymi związana strata została uwzględniona w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) w okresie obowiązywania wyboru.

Dokonanie wyboru w zakresie włączenia udziałów własnościowych skutkuje koniecznością dokonania korekty księgowego dochodu (straty) polegającej na uwzględnieniu zysku (straty) z udziałów własnościowych innych niż inwestycje portfelowe oraz innych niż kwalifikowane udziały własnościowe.

Kwalifikowanymi udziałami własnościowymi jest inwestycja w jednostkę transparentną podatkowo, która wykazywana jest w księgach rachunkowych jednostki składowej dokonującej inwestycji jako **udziały własnościowe**, jeżeli aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednostki transparentnej podatkowo, w którą dokonano inwestycji nie są konsolidowane metodą pełną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy jednostki dokonującej inwestycji. W takim wypadku inwestycja ta będzie stanowić kwalifikowane udziały własnościowe, jeżeli z wszelkich faktów i okoliczności, w tym z warunków inwestycji wynika, że jednostka dokonująca inwestycji na moment dokonywania tej inwestycji zakładała, że kwota zwrotu z tej inwestycji będzie niższa niż kwota zainwestowana. Podkreślenia wymaga, że kwota zwrotu obejmuje również wypłaty, możliwość rozliczenia strat, kwalifikowane zwrotne ulgi podatkowe wynikające z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, z wyjątkiem ulg podatkowych innych niż kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe. Warunek ten obejmuje istotę takiej inwestycji, w której jednostka jej dokonująca mogła zakładać, że częścią kwoty zwrotu z takiej inwestycji będą ulgi podatkowe (inne niż kwalifikowane zwrotne ulgi podatkowe), niezależnie czy miały one być zbyte czy rozliczone jako zmniejszenie podatków kwalifikowanych tej jednostki składowej.

Zyskiem (stratą) z takich udziałów własnościowych jest - w określonych przypadkach - zysk (strata) uwzględniony przy opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym jednostki składowej: (i) z tytułu zmiany wartości godziwej takich udziałów własnościowych, lub (ii) przypisany do tych udziałów własnościowych.

W pierwszym przypadku (ust. 3 pkt 1) taki zysk (strata) może stanowić zysk z kwalifikowanych udziałów własnościowych:

1) jeżeli zmiany wartości godziwej są uwzględniane przez jednostkę składową przy obliczaniu podatku dochodowego w części bieżącej, albo

2) kiedy jednostka składowa podlega opodatkowaniu dopiero na moment zbycia posiadanych udziałów własnościowych, a - rezerwa lub aktywo z tytułu podatku dochodowego określane w oparciu o zmianę bieżącej wartości godziwej tych udziałów jest wykazywane jako podatek dochodowy w części odroczonej.

W drugim przypadku (ust. 3 pkt 2) taki zysk (strata) jest zyskiem z kwalifikowanych udziałów własnościowych, jeżeli jednostka składowa wykazuje metodą praw własności udziały własnościowe bezpośrednio lub pośrednio posiadane w jednostkach transparentnych podatkowo.

W trzecim przypadku (ust. 3 pkt 3) taki zysk (strata) jest zyskiem z kwalifikowanych udziałów własnościowych, jeżeli został on uwzględniony przy opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym sprzedającej jednostki składowej, z wyjątkiem przypadku, gdy taki zysk (strata) podlega zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym.

W dalszej części regulacja ta określa pozostałe skutki wynikające z dokonania wyboru w zakresie kwalifikowanych udziałów własnościowych, m.in. w zakresie ulg uzyskiwanych w związku z udziałami posiadanyymi w jednostkach transparentnych podatkowo i kwalifikowanymi pośrednimi aktywami podatkowymi bezpośrednio związanymi z kwalifikowanymi udziałami własnościowymi.

Jeżeli jednostka składowa objęta wyborem uzyskuje prawo do ulgi w związku z posiadaniem udziałami własnościowymi w jednostce transparentnej podatkowo, to uwzględnia to prawo w kalkulacji jej kwalifikowanego dochodu (straty) lub skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe to ulgi podatkowe (inne niż kwalifikowane zwrotne ulgi podatkowe) oraz iloczyn straty podatkowej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji i standardowej stawki podatku dochodowego jednostki dokonującej inwestycji. Pozycje te są uznawane za kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe pod warunkiem, że obniżają one kwotę inwestycji i są rozliczne przez jednostkę dokonującą tej inwestycji lub jednostkę składową, posiadającą udziały własnościowe w jednostce transparentnej podatkowo, w której dokonano tej inwestycji poprzez jednostki pośredniczące transparentne podatkowo, niebędące jednostkami składowymi grupy do której należy jednostka transparentna podatkowo, w której dokonano inwestycji.

Kwota inwestycji, o której mowa powyżej, jest równa wartości udziałów własnościowych objętych wyborem albo wartości pożyczki. Kwota inwestycji jest równa wartości pożyczki, jeżeli inwestycja w takiej jednostce transparentnej podatkowo jest wykazywana w księgach przez jednostkę jej dokonującą jako pożyczka, a zwrot z tej inwestycji odpowiednio jako spłata pożyczki w części kapitałowej i odsetkowej. Ponadto, pożyczka taka musi być traktowana jako

udział własnościowy zgodnie z akceptowanym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka transparentna podatkowo, w której dokonano inwestycji, a jednostka dokonująca inwestycji musi mieć rzeczywisty cel ekonomiczny w inwestycji w jednostkę transparentną podatkowo, w której dokonano tej inwestycji i nie być chroniona od strat z tej inwestycji. Jednocześnie, ciężar dowodu, że warunki te zostały spełnione spoczywa na podatniku.

Regulacje te przewidują, że jeżeli jednostka składowa posiada kwalifikowane udziały własnościowe i bezpośrednio z nimi związane kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe oraz dokonała wyboru w zakresie kwalifikowanych udziałów własnościowych, to dokonuje odpowiednich, omówionych w dalszej części ustawy, pomniejszeń lub zwiększeń skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Art. 64 [Kwalifikowana oraz niekwalifikowana zwrotna ulga]

Traktowanie ulg podatkowych w kontekście Zasad GloBE jest istotne z perspektywy kalkulacji jurysdykcyjnego ETR. Ulgi podatkowe mogą być traktowane jako kwalifikowany dochód bądź jako obniżenie kwalifikowanych podatków. Ulgi zmniejszają ETR w obu przypadkach, jednak ulga traktowana jako dochód zmniejsza ETR w mniejszym stopniu niż w przypadku, gdy jest traktowana jako obniżenie podatku.

Art. 64 stanowi implementację art. 16.5 Dyrektywy dotyczącego uwzględniania bądź nieuwzględniania kwalifikowanej oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Regulacja określa sposób traktowania kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi dla celów obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej. Dla celów obliczenia kwalifikowanego dochodu jednostki składowej za rok podatkowy, kwalifikowana zwrotna ulga jest uwzględniana w kwalifikowanym dochodzie (stracie), natomiast niekwalifikowana zwrotna ulga nie podlega uwzględnieniu w tym dochodzie (stracie).

Definicja kwalifikowanej zwrotnej ulgi, przyjęta dla potrzeb niniejszego projektu, stanowi implementację art. 3 pkt 38 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza definicję **kwalifikowanej zwrotnej ulgi** (podatkowej) (ang. *Qualified Refundable Tax Credit*), tj. ulgi podatkowej polegającej na pełnym lub częściowym zwrocie jednostce składowej należnego podatku dochodowego, w tym w formie kwoty przewyższającej taki podatek, jeżeli zwrot podatku przysługuje w całości lub w części w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych i następuje w okresie czterech lat od daty nabycia przez tę Jednostkę prawa do takiej ulgi. Przepis nie ma zastosowanie do kwalifikowanego podatku przypisanego lub wyłączonego zwrotnego podatku przypisanego, podlegających zwrotowi lub zaliczeniu na poczet innych zobowiązań podatkowych.

Kwalifikowana zwrotna ulga jest traktowana jako dochód dla celów Zasad GloBE, co oznacza, że ulga taka jest uwzględniana w mianowniku obliczenia ETR i nie jest traktowana jako zmniejszenie podatków jednostki składowej w roku, w którym ubiega się ona taką ulgę (zwrot).

Wszystkie inne ulgi podatkowe podlegające zwrotowi (tj. ulgi „niekwalifikowane”) są wyłączone z dochodu, ale traktowane jako zmniejszenie podatków kwalifikowanych w okresie, w którym jednostka składowa ubiega się o zwrot lub ulgę, co oznacza, że zmniejszają licznik obliczenia ETR.

Aby określona ulga podatkowa była traktowana jako „kwalifikowana zwrotna ulga” na gruncie Dyrektywy i Systemu GloBE, musi być zaprojektowana w taki sposób, aby podlegać zwrotowi w ciągu 4 lat od spełnienia warunków określonych w prawie jurysdykcji przyznającej tę ulgę. Zwrotny charakter takiej ulgi oznacza, że jej niewykorzystana kwota (kwota ulgi podatkowej zmniejszającej wysokość podatków kwalifikowanych) jest płatna w gotówce lub w ekwiwalencie pieniężnym¹³⁰.

Ustalenie, czy ulga podlega zwrotowi w ciągu 4 lat, dokonuje się w momencie spełnienia warunków jej udzielenia na podstawie prawa danej jurysdykcji. W związku z tym w sytuacji, gdy jednostka składowa nie posiadała żadnych zobowiązań podatkowych ani innych zobowiązań wobec jurysdykcji, która udzieliła ulgi, jej zwrot musi być dokonany w gotówce lub jej ekwiwalencie w ciągu 4 lat od spełnienia odpowiednich wymogów ustawowych uprawniających do takiej ulgi. W przypadku, gdy system danej jurysdykcji przewiduje wyłącznie częściowy zwrot ulgi we wskazanym okresie, dana ulga może być traktowana jako kwalifikowana zwrotna ulga tylko w zakresie tego częściowego zwrotu.

Jeśli dana ulga jest dostępna wyłącznie w formie zmniejszenia wysokości podatków kwalifikowanych, tj. nie może zostać zwrócona w gotówce ani zaliczona na poczet innego podatku, nie jest traktowana jako „podlegająca zwrotowi” dla celów stosowania omawianej definicji.

Jeżeli system danej jurysdykcji przewiduje możliwość wyboru przez podatnika otrzymania zwrotu ulgi, ulgę taką uznaje się za kwalifikowaną zwrotną ulgę, w zakresie w jakim system prawny tej jurysdykcji dopuszcza możliwość jej zwrócenia, niezależnie od tego, czy dany podatnik faktycznie skorzysta z takiej możliwości.

Art. 64 stanowi także implementację art. 3 pkt 39 Dyrektywy w zakresie, w jakim przepis ten definiuje pojęcie „niekwalifikowanej zwrotnej ulgi”. Jest to, co do zasady, ulga podatkowa niebędąca „kwalifikowaną zwrotną ulgą”. Chodzi zatem w szczególności o ulgę w podatku dochodowym podlegającą zwrotowi w całości lub części w okresie dłuższym niż 4 lata podatkowe.

Ponadto zwrotna ulga podatkowa jest uznawana za „niekwalifikowaną”, jeżeli nie może być zwrócona w gotówce (lub ekwiwalent gotówkowy) lub zaliczona na poczet innego podatku, jak to ma miejsce w przypadku kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej, natomiast dostępna jest wyłącznie w celu obniżenia podatku kwalifikowanego.

Art. 65 [Kwalifikowana zbywalna ulga]

Wytyczne Administracyjne z lutego 2023 r. uzupełniają zapisy Komentarza o obowiązkowe reguły traktowania rynkowych zbywalnych ulg podatkowych i nierynkowych zbywalnych ulg podatkowych, a także obowiązki jednostki składowej uzyskującej prawo do stosowania powyższych ulg.

¹³⁰ Przy czym za ekwiwalent środków pieniężnych uznaje się czeki, krótkoterminowe instrumenty dłużne sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz wszelkie inne środki i wartości traktowane jako ekwiwalent środków pieniężnych zgodnie ze standardem rachunkowości finansowej stosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym; za ekwiwalent środków pieniężnych uważa się także możliwość wykorzystania ulgi do wywiązania się ze zobowiązań innych niż zobowiązanie z tytułu podatku kwalifikowanego.

Aby określić właściwą kategorię ulgi podatkowej na potrzeby Zasad GloBE, pierwszym badanym kryterium jest kryterium zwrotu ulgi, zaś zbywalność jest badana w drugiej kolejności. Oznacza to, że jeśli dana ulga spełnia kryteria uznania jej za kwalifikowaną zwrotną ulgę, należy ją uznać za taką kwalifikowaną zwrotną ulgę, niezależnie od tego, czy ulga taka może być również zbyta. Jeśli natomiast dana ulga podatkowa nie spełnia kryterium zwrotu, tj. w ogóle nie podlega zwrotowi lub nie jest kwalifikowaną zwrotną ulgą, wówczas należy zbadać kryterium zbywalności w celu ustalenia, czy ulga ta może być uznana za zbywalną ulgę podatkową¹³¹.

Art. 65 odnosi się do kwalifikowanej zbywalnej ulgi (ang. *Marketable Transferable Tax Credit*), wprowadzone do Systemu GloBE poprzez Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 2. Kwalifikowana zbywalna ulga może zostać wykorzystana do zapłaty podatku dochodowego lub sprzedana, a wpływy ze sprzedaży wykorzystane do zapłaty podatku dochodowego lub pokrycia innych wydatków. Ulga ta jest traktowana jako dochód, a nie jako obniżenie podatku.

Kwalifikowaną zbywalną ulgą jest ulga podatkowa, która:

- nie jest kwalifikowaną zwrotną ulgą albo niekwalifikowaną zwrotną ulgą,
- polega na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, oraz
- co kluczowe - prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce, dla której został spełniony prawny standard zbywalności oraz rynkowy standard zbywalności.

Odpowiednio, artykuł ten w dalszej części określa, kiedy spełniony jest prawny standard zbywalności i rynkowy standard zbywalności oraz definiuje pojęcie minimalnej ceny rynkowej, stanowiące element rynkowego standardu zbywalności.

Warunki spełnienia wyżej wskazanych standardów są różne w zależności od tego, czy jednostka objęła prawo pierwotne czy prawo wtórne do ulgi. Jednostka składowa dysponuje prawem pierwotnym do ulgi, kiedy prawo do kwalifikowanej zbywalnej ulgi zostało objęte przez jednostkę składową po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana. Prawem wtórnym do ulgi jest natomiast prawo do ulgi nabyte od innego podmiotu.

W odniesieniu do prawnego standardu zbywalności, w przypadku jednostki, która objęła prawo pierwotne do tej ulgi, standard ten jest spełniony, gdy zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi możliwe jest nabycie prawa do ulgi przez osobę inną niż niepowiązaną w roku podatkowym, w którym jednostka taka objęła to prawo lub w ciągu piętnastu miesięcy od końca tego roku podatkowego. Natomiast w przypadku jednostki, która nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, standard ten jest spełniony jeżeli zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi możliwe jest, w roku podatkowym nabycia tego prawa wtórnego do ulgi, jej kolejne nabycie przez osobę niepowiązaną. Jeżeli więc, zgodnie z ramami prawnymi obowiązującymi dla ulgi, nabywca ulgi nie może zgodnie z prawem przenieść ulgi na osobę / podmiot niepowiązany lub podlega bardziej rygorystycznym ograniczeniom prawnym w zakresie przeniesienia ulgi niż zbywca, ulga taka nie będzie spełniała prawnego standardu

¹³¹ Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r., pkt 2 *Tax credits*, str. 31 par. 31 oraz str. 36 par. 14.4.

zbywalności w rękach tego nabywcy. Podkreślenia wymaga więc, że standard ten może być spełniony w odniesieniu do tej samej ulgi u jednej jednostki i nie być spełniony u innej.

W odniesieniu do rynkowego standardu zbywalności, w przypadku jednostki, która objęła prawo pierwotne do tej ulgi, jest on spełniony, jeżeli ulga została nabyta przez osobę niepowiązaną po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej, w ciągu 15 miesięcy od końca roku podatkowego, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi. Natomiast w przypadku jednostki, która nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli prawo to zostało nabyte od osoby innej niż powiązaną po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej. Warunki dotyczące kwalifikowanej zbywalnej ulgi mają na celu identyfikację ulg podatkowych, które ze względu na treść, a nie tylko formę, są zbywalne na rynku. Aby więc ulga podatkowa mogła być traktowana jako kwalifikowana zbywalna ulga, musi istnieć taki rynek, na którym prawo do przeniesienia ulgi ma natychmiastowe znaczenie praktyczne i ekonomiczne dla podatników, którzy będą uprawnieni do ulgi. Jeżeli nie istnieje rzeczywisty rynek ulg podatkowych, wówczas element możliwości przeniesienia nie będzie miał praktycznego znaczenia dla podatników, a ulga nie będzie kwalifikowaną zbywalną ulgą w rozumieniu ustawy.

Kolejno, regulacja ta określa, że minimalna cena rynkowa jest równa 80% wartości bieżącej netto ulgi. Wartości niezbędne dla określania wartości bieżącej ulgi zostały wskazane w Wytycznych administracyjnych 2023 r. i odpowiednio w ustawie. W celu określenia tej wartości przyjmuje się więc stopę rentowności instrumentu dłużnego o identycznym lub podobnym terminie wykupu, co termin przedawnienia prawa do ulgi, nie dłuższym niż pięć lat, wyemitowanego przez jurysdykcję przyznającą prawo do tej ulgi, w tym samym roku podatkowym, w którym jednostka składowa nabyła prawo wtórne do ulgi albo w roku podatkowym, w którym jednostka uzyskała prawo pierwotne do tej ulgi. Natomiast ulga jest równa kwocie maksymalnego zwrotu lub odliczenia z tej ulgi lub kwocie pozostałej do zwrotu lub odliczenia, a przepływy gotówkowe określa się w oparciu o maksymalną kwotę, która może podlegać zwrotowi lub odliczeniu w danym roku podatkowym, zgodnie z prawem jurysdykcji, która przyznaje prawo do tej ulgi.

Na gruncie takich definicji określono, że zwrot lub odliczenie z tytułu takiej kwalifikowanej zbywalnej ulgi bądź wygaśnięcie prawa do niej lub jego sprzedaż skutkuje koniecznością dokonania korekty w zakresie kwalifikowanej zbywalnej ulgi, o której mowa w podstawowych regulacjach dotyczących zasad określania kwalifikowanego dochodu (straty).

Zasady tej korekty są różne, w zależności od tego, czy jednostka składowa dysponowała prawem pierwotnym czy prawem wtórnym do ulgi oraz od tego, czy skorzystała z możliwego zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi czy prawo do tej ulgi wygasło lub zostało zbyte.

W przypadku prawa pierwotnego do ulgi jej uwzględnienie przy obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty) polega na **zwiększeniu** księgowego dochodu (straty) netto w przypadku, gdy kwota tego zwrotu oraz odliczenia nie została uwzględniona już w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub zapis o podobnym charakterze. Takiego zwiększenia dokonuje się o kwotę całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym jednostka ta objęła prawo pierwotne do ulgi.

Korekta polegająca na zwiększeniu księgowego dochodu (strat) ma miejsce także, kiedy prawo to nie zostało wykorzystane, a jednostka ta osiągnęła kwalifikowaną **stratę** za rok podatkowy, w którym jednostka ta objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tę ulgę w księgowym

dochodzie (stracie) netto jako przychód lub zapis o podobnym charakterze. Dokonuje się jej wówczas o kwotę zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do ulgi.

W przypadku prawa pierwotnego do ulgi jej uwzględnienie w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) polega na **zmniejszeniu** księgowego dochodu (straty) netto w przypadku przedawnienia, jeżeli prawo to uległo przedawnieniu i nie zostało wykorzystane oraz jednostka ta osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy, w którym jednostka ta objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tą ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub zapis o podobnym charakterze. Korekty dokonuje się wówczas o kwotę zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do tej ulgi.

Jednocześnie, zasady te mogą być stosowane do jednego prawa do ulgi, w przypadku kiedy jednostka składowa uzyskała część zwrotu lub odliczenia z tytułu prawa pierwotnego do ulgi, a prawo do pozostałej części tego zwrotu oraz odliczenia uległo przedawnieniu. Zwiększenie albo zmniejszenie księgowego dochodu (straty) netto w przypadku przedawnienia dotyczy wówczas tylko części niezyskanego prawa do zwrotu oraz odliczenia.

Zasady korekty w przypadku zbycia pierwotnego prawa do ulgi zależą od tego, czy jednostka składowa zbyła to prawo w terminie nieprzekraczającym 15 miesięcy następujących po ostatnim miesiącu roku podatkowego, w którym to prawo pierwotne do ulgi zostało objęte przez tę jednostkę składową czy po tym terminie.

W pierwszym przypadku księgowy dochód (stratę) netto takiej jednostki składowej za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie, pomniejsza się o kwotę uprzednio doliczoną ze względu na nabycie tego prawa oraz zwiększa się o cenę rynkową zbytego prawa pierwotnego do ulgi. Zwiększenia dokonuje się, jeżeli przychód lub podobny zapis odpowiadający tej cenie rynkowej nie został ujęty w tym księgowym dochodzie (stracie) netto.

W drugim przypadku taki księgowy dochód (stratę) netto koryguje się poprzez uwzględnienie straty liczonej jako różnica między rynkową ceną sprzedaży tego prawa pierwotnego do ulgi a kwotą zbywanego oraz niewykorzystanego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi, którą jednostka ta uwzględniła ze względu na nabycie tego prawa.

Jednocześnie, jeżeli jednostka składowa zbyła część niewykorzystanego prawa pierwotnego do ulgi, zasady dotyczące uwzględniania zbycia tego prawa stosuje się odpowiednio do jego zbywanej, niewykorzystanej części.

W odniesieniu do wtórnego prawa do ulgi ustawa rozróżnia zasady korekty w zależności od tego, czy jednostka składowa wykorzystwała prawo do tej ulgi w całości lub w części, czy prawo to uległo przedawnieniu w całości lub części albo czy jednostka ta dokonała jego dalszego zbycia.

W pierwszym przypadku jednostka ta uwzględnia w roku podatkowym zysk z tytułu wykorzystania prawa do ulgi. Zysk ten jest równy różnicy między całkowitą kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi a ceną nabycia prawa wtórnego do tej ulgi, w proporcji w jakiej pozostaje wartość dokonanej w tym roku podatkowym odliczenia oraz zwrotu z tytułu tej ulgi do całkowitej wartości takiego odliczenia i zwrotu możliwego do wykorzystania.

W drugim przypadku, jednostka ta uwzględnia w roku podatkowym stratę z tytułu przedawnienia prawa do ulgi. Strata ta jest równa nadwyżce sumy ceny nabycia prawa

wtórny do tej ulgi oraz zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi nad sumą dokonanych odliczeń i zwrotów z tytułu ulgi.

W trzecim przypadku, jednostka ta uwzględnia w roku podatkowym zysk (stratę) ze sprzedaży prawa wtórny do ulgi. Zysk (strata) jest wówczas równy różnicy między ceną sprzedaży a sumą ceny nabycia prawa wtórny do tej ulgi i zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi, od tej części prawa do ulgi, która została wykorzystana przed tym zbyciem, uwzględnionego w księgowym dochodzie (stracie) netto.

W przypadku wtórny prawa do ulgi także może mieć zastosowanie kilka z powyższych regulacji. Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku przysługuje w odniesieniu tylko do części prawa do kwalifikowanej zbywalnej ulgi lub zbyciu podlega tylko prawo do części zwrotu lub odliczenia z tytułu kwalifikowanej zbywalnej ulgi, daną regulację stosuje się odpowiednio tylko do tej części.

Finalnie wskazano przypadki, kiedy jednostka może stosować w celu ujęcia kwalifikowanych zbywalnych ulg zasady przyjęte w jej polityce rachunkowości. Jest to możliwe jedynie w odniesieniu do jednostki, która objęła prawo pierwotne do ulgi, a korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi wynika z nabycia lub wytworzenia składnika aktywów. Ponadto, przyjęta polityka rachunkowości musi stanowić, że wartość bilansowa składnika aktywów objętego kwalifikowaną zbywalną ulgą jest pomniejszana o korzyść z tej ulgi, albo że korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi jest wykazywana w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód rozpoznawany proporcjonalnie do okresu użytkowania składnika aktywów objętego taką ulgą. Podkreślenia wymaga, że taki sposób ujęcia i rozliczenia ulgi nie zmienia jej charakteru, ulga ta pozostaje kwalifikowaną zbywalną ulgą.

W przypadku, kiedy jednostka stosuje zasady wynikające z jej polityki rachunkowości i prawo do ulgi wygaśnie w drodze przedawnienia, to jednostka składowa ujmuje w roku podatkowym wygaśnięcia poprzez podwyższenie wartości bilansowej składnika aktywów objętego tą ulgą o kwotę niezyskanego w związku z tym wygaśnięciem zwrotu lub odliczenia. Natomiast, jeżeli w takim przypadku prawo do ulgi zostanie zbyte, to jednostka składowa kontynuuje przyjęte zasady rozliczenia do końca okresu użytkowania składnika aktywów a różnicę pomiędzy rynkową ceną sprzedaży i kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi odnosi proporcjonalnie do tego okresu użytkowania, jaki pozostaje po roku w którym składnik ten został zbyty.

Art. 66 [Inne ulgi]

Zgodnie z regulacją przewidzianą w art. 66, korekta w zakresie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga, polega na ich nieuwzględnieniu. Jeżeli ulgi takie zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub koszt lub podobny zapis, wartość tę koryguje się odpowiednio przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Ponadto, artykuł ten reguluje zasady rozliczania sprzedaży nabytej wcześniej niekwalifikowanej zbywalnej ulgi w przypadku poniesienia straty w związku z tą sprzedażą oraz definiuje samo pojęcie niekwalifikowanej zbywalnej ulgi.

Niekwalifikowaną zbywalną ulgą jest ulga podatkową, która:

- nie jest kwalifikowaną zwrotną ulgą, niekwalifikowaną zwrotną ulgą, albo kwalifikowaną zbywalną ulgą,

- polega na zwrocie lub odliczeniu kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, oraz
- co kluczowe, prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce posiadającej prawo do ulgi.

Natomiast jednostka składowa uwzględnia stratę poniesioną w związku z jej sprzedażą w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) za rok podatkowy, w którym nastąpiła ta sprzedaż.

Rozdział 2 – Przepisy szczególne

Oddział 1 – Wyłączenie dochodu z żeglugi międzynarodowej

Przepisy Oddziału 1 (art. 67 i nast.) implementują art. 17 Dyrektywy. Artykuł 17 Dyrektywy przewiduje wyłączenie dla dochodu uzyskanego z międzynarodowej żeglugi morskiej. Wskazać należy, iż działalność w zakresie żeglugi międzynarodowej od dawna podlega specyficznym dla tej branży przepisom podatkowym (np. w Polsce podatek tonażowy). Kapitałochłonny charakter tej działalności, poziom rentowności i długi ekonomiczny cykl działalności uzasadniają wprowadzenie przez wiele jurysdykcji alternatywnych lub uzupełniających reżimów podatkowych dla tej branży. Systemy podatkowe mające zastosowanie do żeglugi międzynarodowej, takie jak podatek tonażowy, mogą skutkować mniejszą zmiennością wyników podatkowych dla żeglugi i zapewnić bardziej stabilną podstawę dla inwestycji długoterminowych. Jednocześnie powszechna dostępność tych alternatywnych systemów podatkowych oznacza, że żegluga międzynarodowa często funkcjonuje poza zakresem podatku dochodowego od osób prawnych. Włączenie międzynarodowej żeglugi morskiej w zakres Zasad GloBE budziłoby zatem wątpliwości w świetle wyborów w tym zakresie dokonywanych przez jurysdykcje, które wprowadziły alternatywną zasadę opodatkowania.

Art. 67 [Korekta księgowego dochodu (straty) netto z tytułu żeglugi międzynarodowej]

Art. 67 implementuje art. 17.2 – 17.6 Dyrektywy. W świetle **ust. 1**, dochody (straty) jednostek składowych w zakresie żeglugi międzynarodowej, jak również z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) tych jednostek. Przy czym wyłączenie to stosuje się pod warunkiem, że strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami, które są wykorzystywane przez jednostki składowe w ramach wymienionych działalności, jest w sposób faktyczny wykonywane na terytorium jurysdykcji, w której ustalona jest lokalizacja tych jednostek.

Postanowienia **ust. 2** odnoszą się do metodologii przypisywania określonych kosztów jednostki składowej odpowiednio do części księgowego dochodu (straty), rozpoznanego jako dochód (strata) z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, w celu prawidłowego ustalenia dochodu (straty) netto z tytułu tych działalności. Koszty poniesione przez jednostkę składową w ramach wskazanych działalności dzieli się na bezpośrednie i pośrednie. Koszty poniesione bezpośrednio przypisuje się odpowiednio do działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej lub działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej. Natomiast koszty poniesione pośrednio muszą zostać przypisane do tych działalności proporcjonalnie do udziału przychodów odpowiednich działalności w całkowitych przychodach jednostki składowej.

Jako tzw. koszty bezpośrednie można przykładowo wskazać:

- koszty eksploatacji statku:
 - koszty pracownicze (np. załoga i zarząd statku),
 - koszty paliwa,
 - konserwacji i modernizacji (*dry-docking*),
 - koszty terminalu, sztautowania i portu;
- koszty związane z użytkowaniem statku:
 - koszty amortyzacji statków i innych urządzeń morskich oraz infrastruktury,
 - koszty czarteru statków,
 - leasingu kontenerów morskich, czy przeładunku towarów.

Powyższa lista kosztów ma jednak charakter jedynie przykładowy i nie może stanowić zamkniętego katalogu kosztów uznawanych za koszty bezpośrednie. Wyszczególnienie to może być jednak pomocne przy takiej ocenie.

Stosownie do postanowień **ust. 3**, przez zarządzanie strategiczne należy rozumieć podejmowanie decyzji w obszarze:

- znaczących wydatków kapitałowych i zbywania aktywów;
- znaczących zamówień;
- umów o strategicznych sojuszach i wspólnych przedsięwzięciach dot. korzystania ze statków;
- kierowania zagranicznymi placówkami.

Przy czym, jak wskazano w **ust. 4**, w celu prawidłowego określenia, czy mamy do czynienia z zarządzaniem strategicznym uwzględnia się m.in.:

- lokalizację osób podejmujących decyzje, w tym kadry kierowniczej wyższego szczebla;
- lokalizację posiedzeń zarządu spółki;
- kraj faktycznego zamieszkania dyrektorów i kluczowych pracowników.

Są to przykładowe czynniki świadczące o zarządzaniu strategicznym, ale prawidłowe ustalenie tego faktu musi odbywać się w oparciu o właściwe okoliczności z uwzględnieniem wszystkich istotnych czynników mających na to wpływ.

W **ust. 5** określone zostały zasady dotyczące zarządzania handlowego. Zgodnie z tym przepisem, zarządzanie handlowe statkami, wykorzystywanymi przez jednostki składowe w ramach prowadzonej działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, należy rozumieć jako decyzje dot.:

- planowania tras, przyjmowania rezerwacji na ładunku lub pasażerów;
- ubezpieczenia;
- zarządzania finansami oraz personelem;
- zaopatrzenia;
- szkolenia.

Ponadto, **ust. 6** wprowadza katalog kryteriów, na które należy zwrócić szczególną uwagę przy ocenie wystąpienia faktycznego zarządzania handlowego. Za kluczowe czynniki wpływające na występowanie zarządzania handlowego uznaje się:

- liczbę pracowników zaangażowanych w danej jurysdykcji w działania wymienione powyżej;
- charakter i zakres zakwaterowania pracowników, o których mowa w pkt 1, w danej jurysdykcji;
- kraj faktycznego zamieszkania kluczowego personelu zarządzającego, w tym dyrektorów.

Należy zwrócić uwagę, że katalog ten ma charakter otwarty. Podobnie jak w przypadku zarządzania strategicznego, prawidłowe ustalenie tego faktu musi odbywać się w oparciu o właściwe okoliczności z uwzględnieniem wszystkich istotnych czynników mających na to wpływ.

Wskazać należy, że to, iż statek pływa pod banderą danej jurysdykcji nie jest decydującym czynnikiem przy określaniu, czy zarządzanie strategiczne lub handlowe jest skutecznie prowadzone z obszaru tej jurysdykcji. Jednak wymagania narzucone przez jurysdykcję bandery mogą być istotne dla takiego określenia.

W ramach niektórych systemów prawnych wymóg zarządzania jest często bowiem stosowany w połączeniu z banderą, co oznacza, że statki i ich właściciele muszą przestrzegać warunków rejestru okrętowego jurysdykcji bandery. Jurysdykcja bandery jest wówczas odpowiedzialna za to, aby statki pływające pod jej banderą przestrzegały ratyfikowanych przez nią międzynarodowych konwencji Międzynarodowej Organizacji Morskiej i Międzynarodowej Organizacji Pracy, dotyczących m.in. bezpieczeństwa na morzu, zanieczyszczeń i innych czynników wpływających na środowisko, a także warunków pracy. W zależności od tych wymagań związek z banderą może nakładać na jednostkę składową konkretne obowiązki, aby zapewnić, że statki pływające pod banderą przestrzegają tych wymagań. Jeśli te obowiązki są nałożone na jednostkę składową i zarządzane przez tę jednostkę, może to spowodować, że ta jednostka składowa będzie miała wystarczający poziom zarządzania strategicznego, które jest skutecznie prowadzone z obszaru jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.

Zgodnie z **ust. 7**, ciężar dowodu, że zarządzanie strategiczne lub zarządzanie handlowe wszystkimi statkami jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której jednostka składowa jest zlokalizowana, spoczywa na tej jednostce.

Art. 68 [Nadwyżka dochodów z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej]

W **art. 68** określone zostały zasady dotyczące podziału i ewentualnego włączenia do opodatkowania uzyskiwanych przez jednostkę składową dochodów nie tylko z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, ale również dochodów z działalności dodatkowej, które przekraczają 50% sumy dochodów z tej pierwszej działalności. W takim przypadku kwota nadwyżki dochodów z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej ponad wskazaną wyżej wartość 50% sumy dochodów powinna zostać uwzględniona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) takich jednostek w sposób proporcjonalny do udziału dochodu z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej jednostki składowej w całkowitym dochodzie z takiej działalności wszystkich jednostek składowych, zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji.

Uzasadnieniem dla takiego rozwiązania jest to, że działalność poboczna powinna kwalifikować się do wyłączenia tylko wtedy, gdy stanowi niezbędne wsparcie dla podstawowej działalności międzynarodowej żeglugi morskiej.

Jednocześnie w **ust. 2** wskazano, iż dla celów obliczenia nadwyżki, uwzględnieniu nie podlegają straty jednostek składowych z:

- działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej;
- działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej.

Art. 69 [Dochody (straty) jednostek składowych w zakresie żeglugi międzynarodowej]

W **art. 69** projektu, implementującym art. 17.1 lit. a i b Dyrektywy. W **ust. 1** zawarty został katalog źródeł dochodów (strat) uzyskiwanych przez jednostkę składową, z tytułu których takich dochód (strata) jest kwalifikowany do działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej. Katalog ten ma charakter zamknięty.

Jednocześnie zwrócić należy uwagę, iż aby dochody kwalifikowały się do działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, prowadzona działalność w zakresie przewozu osób lub towarów nie może odbywać się śródlądowymi drogami wodnymi w obrębie tej samej jurysdykcji.

Zgodnie z postanowieniami **ust. 1**, do działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej należy zaliczyć:

- przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej, bez względu na tytuł prawny przysługujący jednostce składowej do tego statku;
- przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej w ramach umowy slotczarter;
- dzierżawy statku, który ma być wykorzystywany do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem;
- dzierżawy samego statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej na rzecz innej jednostki składowej;
- udziału we wspólnym przedsięwzięciu lub międzynarodowej agencji operacyjnej (ang. *participation in a pool, joint business or internationaal operating agency*), przez które prowadzona jest działalność w zakresie przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej;
- sprzedaży statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej, jeżeli statek ten był użytkowany przez jednostkę składową przez co najmniej 12 miesięcy.

Jak wynika z **ust. 5**, powyższa regulacja nie znajduje jednak zastosowania do przewozu pomiędzy miejscami zlokalizowanymi na terytorium jednej jurysdykcji, bez względu na to czy jurysdykcja to jest jurysdykcją lokalizacji jednostki składowej.

Ustalając dochód (stratę) z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, stosownie do **ust. 4**, pod uwagę bierze się tę część księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej, którą można przypisać do działalności określonej w ust. 1. Dla celów prawidłowego obliczenia takiego dochodu (straty) należy uwzględnić postanowienia dotyczące właściwej alokacji kosztów.

Ust. 3 stanowi implementację art. 17.1 lit. b Dyrektywy. W treści omawianego przepisu zawarty został katalog źródeł dochodów (strat) uzyskiwanych przez jednostkę składową, z tytułu których takich dochód (strata) jest kwalifikowany do działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej. Katalog ten ma charakter zamknięty.

Jednocześnie zwrócić należy uwagę, iż analogicznie jak w przypadku regulacji odnoszącej się do działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, również w tym przypadku, aby dochody kwalifikowały się do działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, taka działalność musi być prowadzona w związku z przewozem pasażerów lub towarów statkami w żegludze międzynarodowej i nie może dotyczyć przewozu śródlądowymi drogami wodnymi. Analogicznie, katalog określony w tym przepisie ma charakter zamknięty.

Do działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej zalicza się:

- 1) dzierżawy statku bez załogi na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką składową, pod warunkiem, że okres dzierżawy nie przekracza 36 miesięcy, przy czym przy ustalaniu tego okresu uwzględnia się wszelkie okoliczności mające wpływ na faktyczną dzierżawę statku, w szczególności nowe umowy lub zmianę umów,

Przepis ten ma zastosowanie do dzierżawy (leasingu) na zasadzie czarteru typu *bare-boat* (bez załogi). Wskazać należy, że warunek 3-letniego terminu ma na celu ograniczenie możliwości zastosowania tego wyłączenia do dochodu z czarteru typu *bare-boat* przez przedsiębiorstwo żeglugowe z krótkoterminową nadwyżką mocy produkcyjnych i jednocześnie uniemożliwienie zastosowania tego wyłączenia do dochodu z długoterminowych umów. Warunek trzyletniego okresu nie będzie jednak spełniony, jeżeli ustalenia umowne i faktyczne okoliczności przewidują, że charter typu *bare-boat* jest dostępny dla najemcy *de facto* przez okres dłuższy niż trzy lata. Jeżeli umowa zostanie uzgodniona na okres krótszy niż trzy lata, należy ustalić, czy całkowity okres czarteru przekroczył trzy lata. Na przykład, przedłużenie dwuletniego czarteru typu *bare-boat* na kolejny okres dwóch lat będzie uważane za przekroczenie trzech lat.

Jak ponadto wskazano, przy ustalaniu ww. terminu okresu dzierżawy, uwzględnia się wszelkie okoliczności mające wpływ na faktyczną dzierżawę statku, w szczególności nowe umowy lub zmianę umów.

- 2) sprzedaży biletów wystawionych przez inne przedsiębiorstwa żeglugowe na krajowy odcinek rejsu międzynarodowego;

Regulacja ta będzie miała zastosowanie do dochodu uzyskanego z tytułu dzierżawy (leasingu) i krótkoterminowego składowania kontenerów oraz z tytułu opłat za przetrzymywanie załadowanego kontenera w magazynie w oczekiwaniu na dostawę lub z tytułu opłat za przetrzymanie za późny zwrot. Przykładowo, okres 5 dni lub krótszy może być uznany za krótkotrwały, przy czym, aby ustalić, czy składowanie było krótkoterminowe, należałoby wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności mające wpływ na daną działalność.

- 3) dzierżawy i krótkoterminowego składowania kontenerów lub opłat za przetrzymanie w przypadku opóźnionego zwrotu kontenerów;
- 4) świadczenia usług na rzecz innych przedsiębiorstw żeglugowych przez inżynierów, pracowników obsługi technicznej, pracowników zajmujących się przeładunkiem, pracowników gastronomii oraz pracowników obsługi pasażerów;

- 5) depozytów pieniężnych lub inwestycji w papiery wartościowe, jeżeli depozyty te lub inwestycje, z których osiągnięto dochód, są dokonywane jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w żegludze międzynarodowej.

Regulacja ta obejmuje dochód z inwestycji, jeżeli inwestycja ta jest dokonywana jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w żegludze międzynarodowej. Przepis ten będzie mógł mieć zastosowanie do przychodów z odsetek uzyskanych np. z depozytów gotówkowych lub innych krótkoterminowych środków obrotowych niezbędnych do prowadzenia takiej działalności. Podobnie będzie mógł być stosowany również do odsetek od obligacji złożonych jako zabezpieczenie, jeżeli jest to wymagane przez odpowiednie przepisy prawa w celu prowadzenia działalności – w takich przypadkach inwestycja jest konieczna, aby umożliwić eksploatację statków w danym miejscu.

Ponadto, przedsiębiorstwa zajmujące się eksploatacją statków w ruchu międzynarodowym mogą być również zobowiązane do nabywania i wykorzystywania pozwoleń i kredytów na emisję. Dochód uzyskany w związku z takimi zezwoleniami i kredytami, jeżeli jest integralną częścią prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w ruchu międzynarodowym, również będzie mógł być traktowany jako kwalifikowany dochód poboczny, np. w przypadku, gdy zezwolenia są nabywane w celu eksploatacji statków lub gdy zezwolenia nabyte w tym celu są następnie sprzedawane, gdy okaże się, że nie będą potrzebne.

Jednocześnie, regulacja ta nie będzie jednak stosowana do odsetek uzyskanych w trakcie obsługi przepływu środków pieniężnych lub innych czynności skarbowych dla innych jednostek składowych, niezależnie od tego, czy takie jednostki znajdują się w obrębie danej jurysdykcji czy poza nią (np. w ramach centralizacji czynności skarbowych i inwestycyjnych). Nie będzie również stosowana do odsetek generowanych przez krótkoterminowe inwestowanie zysków wygenerowanych przez operację żeglugową, jeżeli zainwestowane środki nie są potrzebne do tej operacji.

Oddział 2 – Księgowy dochód (strata) stałego zakładu oraz przydzielanie kwalifikowanego dochodu (straty) między centralę a stały zakład

Art. 70-71 [Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu]

Przepisy **art. 70 i 71** – stanowiące implementację art. 18.1 – 4 Dyrektywy – określają zasady rozpoznawania księgowego dochodu (straty) netto przez jednostkę składową grupy międzynarodowej będącą stałym zakładem centrali (art. 3 pkt 2 lit. b i pkt 13 Dyrektywy).

Należy wskazać, że stały zakład jest pojęciem podatkowym, nie księgowym, co oznacza, że nie zawsze informacje z zakresu księgowości (w tym księgi rachunkowe) mogą być dla takiej jednostki składowej prowadzone oddzielnie. Jednak w wielu sytuacjach ma to miejsce dla celów zarządzania lub zachowania zgodności z lokalnymi przepisami podatkowymi. Mając zatem na uwadze, że Zasady GloBE bazują przede wszystkim na danych (wyciągach) z ksiąg rachunkowych, wprowadzane regulacje wskazują zasady (metodologię) identyfikacji księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu w zależności od jego formy organizacyjno-prawnej, sposób dokonania ewentualnych korekt takiego dochodu (straty) i jego wpływ na określenie kwalifikowanego dochodu (straty) centrali, a w konsekwencji pozwalają na prawidłową alokację dochodu (straty) między centralą a stałym zakładem.

Art. 70 w pkt 1 i 2 odwołując się do definicji stałego zakładu z art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c wskazuje, że w wymienionych sytuacjach księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu stanowi wartość:

- wynikającą z jego odrębnego (od centrali) sprawozdania finansowego, zgodnego z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości finansowej (z zastrzeżeniem dostosowań zapobiegającym istotnym zakłóceniom konkurencji) – w przypadku gdy takowe jest przez zakład sporządzane (**pkt 1**), jak również
- która zostałaby odzwierciedlona w jego odrębnym sprawozdaniu finansowym, zgodnym ze standardem rachunkowości zastosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego UPE – w przypadku gdy faktycznie nie jest ono przez zakład sporządzane (**pkt 2**).

Natomiast **pkt 3** odwołuje się do definicji stałego zakładu z art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d poprzez wskazanie, że w tym scenariuszu księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu jest wartością dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w jurysdykcji lokalizacji centrali, oraz kosztów (wydatków) nie branych pod uwagę do celów podatkowych (nieodliczanych) w tej jurysdykcji, który to dochód oraz koszty można przypisać transakcjom poza jurysdykcją lokalizacji centrali.

Art. 71 konstruuje reguły postępowania dotyczące korygowania księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu, ustalonego zgodnie z ust. 1, w celu ujęcia (przypisania) takiemu zakładowi (lub wyłączenia) określonych (pozycji) przychodów i kosztów. Potrzeba ta wynika z faktu, że jak już zostało wspomniane, stały zakład jest pojęciem podatkowym i nie funkcjonują żadne szczególne zasady rachunkowości kierunkujące, które pozycje i kwoty przychodów i kosztów, dla celów określenia księgowego dochodu (straty) netto, uwzględnia centrala, a które należy przypisać stałemu zakładowi.

Sposób korygowania, podobnie jak w przypadku ust. 1 zależy od formy organizacyjno-prawnej stałego zakładu określonej w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c.

Zatem, gdy chodzi o stały zakład:

- spełniający definicję z lit. a lub lit. b – korekty dokonuje się w celu ujęcia wyłącznie przychodów i kosztów możliwych do przypisania zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania lub prawem krajowym jurysdykcji, w której ów stały zakład jest zlokalizowany, niezależnie od kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu i wysokości kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji¹³² (**pkt 1**).

Przykład

A Co jest jednostką grupy międzynarodowej zlokalizowaną w jurysdykcji A, która posiada stały zakład w jurysdykcji B zgodnie z umową podatkową A–B. Załóżmy, że 100 zysków z działalności gospodarczej, które pochodzą z opłat licencyjnych, można przypisać stałemu zakładowi (załóżmy również, że nie ma kosztów uzyskania przychodów). Jurysdykcja B zwalnia z opłat licencyjnych 50%. W takim przypadku kwota dochodu uwzględniana przy ustalaniu księgowego dochodu netto

¹³² Zawarte w przepisie art. 69 ust. 1 pkt 1 projektu wyrażenie „(...) bez względu na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz wysokość kosztów podlegających odliczeniu (...)” ma na celu rozróżnienie między przepisami podatkowymi dotyczącymi przypisywania dochodu stałemu zakładowi a przepisami podatkowymi, w tym zasadami dotyczącymi terminów, w zakresie obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu.

stałego zakładu wynosi 100, niezależnie od tego, że stały zakład jest opodatkowany tylko w odniesieniu do kwoty 50.

Gdyby zatem stały zakład w jurysdykcji B posiadał odrębne sprawozdanie finansowe (prowadził własną rachunkowość), które odzwierciedlałoby kwotę wyższą dochodów, bowiem obejmującą również pozycje, których nie można przypisać stałemu zakładowi zgodnie z przepisami podatkowymi, pozycje takie nie byłyby wówczas uwzględniane.

W przypadku natomiast gdyby, przy założeniach ze zdania poprzedniego, sprawozdanie finansowe stałego zakładu w jurysdykcji B odzwierciedlało większą lub mniejszą kwotę przychodów lub kosztów np. ze względu na różnicę w zasadach dot. momentu uzyskania danego przychodu__zgodnie z krajowymi przepisami podatkowymi (np. z powodu przyspieszonej amortyzacji do celów podatkowych w jurysdykcji B), wówczas kwota przychodu wykazana w sprawozdaniu finansowym za każdy odpowiedni rok podatkowy zostałaby wykorzystana do określenia przychodu przypadającego na stały zakład, a nie kwoty przychodu obliczonej zgodnie z przepisami podatkowymi.

- spełniający definicję z lit. c – korekty dokonuje się w celu ujęcia wyłącznie przychodów i kosztów, które zostałyby przypisane zgodnie z art. 7 Modelowej konwencji OECD (**pkt 2**). Przypadek ten realizuje scenariusz hipotetycznego utworzenia stałego zakładu zgodnie ze wspomnianym przepisem tej konwencji.

Art. 72 [Przydzielanie kwalifikowanego dochodu (straty) między centralę a stały zakład]

Przepis **art. 72** – stanowi implementację art. 18.5 Dyrektywy. **Ust. 1** wprowadza zasadę, zgodnie z którą księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu nie bierze się pod uwagę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) dla potrzeby Zasad GloBE centrali. Oznacza to tym samym, że w okolicznościach uwzględnienia wymienionych wartości w sprawozdaniu finansowym centrali obligatoryjne będzie ich odjęcie od księgowego dochodu (straty) netto centrali. Przepis ten niewątpliwie ma na celu przeciwdziałanie sytuacjom podwójnego liczenia bądź pomijania księgowego dochodu (straty) netto przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) centrali i stałego zakładu.

Ust. 2 wprowadza uwarunkowane określonymi wymogami odstępstwa od zasady nieuwzględniania, przy określaniu kwalifikowanego dochodu (straty) centrali, księgowego dochodu (straty) netto jej stałego zakładu¹³³. Przy czym kolejne ustępy odnoszą się odrębnie do kwalifikowanej straty i do kwalifikowanego dochodu stałego zakładu.

Ust. 2 wskazuje, pod jakimi warunkami **kwalifikowana strata stałego zakładu** może stanowić koszt centrali dla celów obliczenia jej kwalifikowanego dochodu (straty) za rok podatkowy. Otóż sytuacja taka jest możliwa jedynie w zakresie, w jakim strata taka, bez względu na rok podatkowy jej rozliczenia:

¹³³ Choć zgodnie z Zasadami GloBE ETR centrali oblicza się bez uwzględnienia kwalifikowanego dochodu lub straty GloBE stałego zakładu, to jednak należy pamiętać, że niektóre jurysdykcje uwzględniają dochód lub stratę stałego zakładu przy obliczaniu krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu jego centrali (np. jurysdykcje o ogólnosięciowym systemie podatkowym z zagranicznym systemem ulg podatkowych). Dlatego też przy braku szczególnej regulacji w tym zakresie, ETR centrali może zostać zaniżona za rok podatkowy, tj. gdyby strata stałego zakładu była uwzględniana dla krajowych celów podatkowych, ale nie dla celów kwalifikowanego dochodu lub straty. Oznacza to, że krajowe podejście może zostać zachowane po dokonaniu odpowiednich dostosowań.

- jest traktowana jako koszt przy obliczaniu krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym centrali¹³⁴ (**pkt 1**)

Przykład

Jeżeli centrala przy obliczaniu swojego krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu, uwzględnia jedynie 80% straty stałego zakładu, wówczas konsekwentnie ten sam % kwalifikowanej straty stałego zakładu jest kosztem przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty centrali. Pozostałe 20% traktuje się jako stratę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty stałego zakładu. Jeżeli jednak strata stałego zakładu powoduje dla centrali ograniczone w czasie przeniesienie straty na kolejne okresy, jest ona traktowana jako koszt przy obliczaniu krajowej straty do opodatkowania w centrali, niezależnie od tego, czy takie przeniesienie wygasa przed jego pełnym wykorzystaniem.

- i jednocześnie nie została uwzględniona przy obliczaniu tego dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, na mocy przepisów zarówno jurysdykcji centrali, jak i jurysdykcji stałego zakładu (**pkt 2**).

Przykład

W jurysdykcji A są zlokalizowane: centrala (ME1), która posiada stały zakład (PE1), a także centrala (ME2), która posiada stały zakład (PE2). Oba stałe zakłady centrali ME1 i ME2 są zlokalizowane w jurysdykcji B. Jurysdykcja A posiada ogólnoswiatowy system podatkowy, który opodatkowuje dochody zagraniczne stałych zakładów i zapewnia ulgę podatkową z tytułu podatków zapłaconych od takich dochodów. Obie jurysdykcje zezwalają na podział dochodów i strat między rezydentów podatkowych i stałe zakłady zlokalizowane w ich jurysdykcji, jeżeli znajdują się one pod wspólną kontrolą (np. system konsolidacji podatkowej). PE1 ma stratę podatkową w wysokości 100, a PE2 ma dochód netto podlegający opodatkowaniu w wysokości 100. W obu jurysdykcjach strata podatkowa PE1 jest potrącana (kompensowana) z podlegającego opodatkowaniu dochodu netto PE2, w związku z czym w żadnej z tych jurysdykcji nie ma podatku do zapłaty w odniesieniu do PE1 i PE2. Chociaż strata PE1 jest traktowana jako koszt ME1 w jurysdykcji A, nie jest ona ponownie przypisana do jurysdykcji A zgodnie z art. 70 pkt 2, ponieważ jest ona kompensowana z pozycją dochodu, która podlega opodatkowaniu zgodnie z prawem zarówno jurysdykcji A, jak i B. W tym stanie faktycznym nie ma potrzeby przypisywania straty PE1 do ME1 i jurysdykcji A, ponieważ jej ETR nie jest zaniżana ze względu na taką stratę, a przypisanie straty do jurysdykcji A w rzeczywistości zaniżyłoby ETR jurysdykcji B.

Ust. 3 jest wypadkową stosowania ust. 2¹³⁵ wskazującą na sposób rozpoznawania **kwalifikowanego dochodu stałego zakładu** osiągniętego w kolejnych latach podatkowych, tj. po roku, o którym mowa w ust. 2. Otóż będzie on traktowany jako kwalifikowany dochód centrali (nie stałego zakładu) do wysokości kwalifikowanej straty, która uprzednio była rozliczona jako koszt centrali na podstawie ust. 2. (tj. do celów obliczenia jej dochodu lub straty).

¹³⁴ Nie ma przy tym znaczenia czy podstawa opodatkowania centrali uwzględnia stratę netto stałego zakładu, czy też każdą z jego pozycji przychodów i kosztów.

¹³⁵ Dotyczącego traktowania kwalifikowanej straty GloBE stałego zakładu jako kosztu centrali.

Zasada ta znajdzie zastosowanie do całej kwoty straty traktowanej jako koszt przy obliczaniu krajowego dochodu lub straty centrali podlegającej opodatkowaniu. W związku z tym, nawet jeśli strata stała się częścią przeniesienia straty w jurysdykcji centrali, która wygasła przed jej pełnym wykorzystaniem, dochód stałego zakładu w zakresie tej straty jest traktowany jako kwalifikowany dochód centrali. Jest to podejście pozwalające na uniknięcie trudności związanych najogólniej mówiąc ze śledzeniem rozliczania straty (szereg złożonych reguł koniecznych do administrowania regułą śledzenia).

Ust. 4 ma charakter porządkujący bowiem wskazuje, że przepisy ust. 1 znajdują odpowiednie zastosowanie w przypadku, gdy strata stałego zakładu rozliczana jest poprzez przychody i koszty mające bezpośredni wpływ na jej wysokość.

Oddział 3 – Szczególne zasady przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostce pośredniczącej

Art. 73 - 76 [Przydzielanie/alokacja księgowego dochodu (straty) netto jednostce pośredniczącej]

Przepisy **art. 73 - 76** ustawy – stanowiące implementację art. 19 Dyrektywy – określają zasady przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej grupy, będącej jednostką pośredniczącą w rozumieniu art. 3 ust. 2, na rzecz innych jednostek takich jak stałe zakłady, właściciele tej jednostki niewchodzący w skład grupy oraz jednostki będące właścicielami (tj. wchodzące w skład grupy).¹³⁶

W nawiązaniu do wskazanych przepisów definiujących pojęcie jednostki pośredniczącej, należy wspomnieć, że jest nią - co do zasady - jednostka przejrzysta podatkowo¹³⁷ w jurysdykcji, w której została utworzona. Jednostka ta funkcjonuje zasadniczo w dwóch formach, tj. jako jednostka transparentna podatkowo oraz odwrócona jednostka hybrydowa.

Wprowadzane regulacje art. 73 – 76 ustawy wskazują metodologię postępowania, na gruncie Systemu GloBE w okolicznościach, gdy w skład grupy wchodzi jednostka pośrednicząca. Zastosowanie zasad przydziału / alokacji odbywa się w kilku etapach opisanych poniżej¹³⁸.

Etap I (art. 73 ustawy)

Właściwą procedurę przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej innym jednostkom składowym z grupy poprzedza **obowiązek jego pomniejszenia o kwotę przypadającą na właścicieli jednostki pośredniczącej, którzy nie są jednostkami składowymi grupy** i którzy posiadają udziały własnościowe w takiej jednostce pośredniczącej bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo (**art. 73 ust. 1 ustawy**).

W związku z powyższym, docelowo wartość księgowego dochodu (straty) netto będzie odzwierciedlała tylko część należącą do jednostek grupy, co ma bezpośredni wpływ na

¹³⁶ Ustawa posługuje się sformułowaniem „przydzielić”, co ma odzwierciedlić angielski zwrot „allocate” stosowany w Modelowych zasadach OECD i Dyrektywy. Niemniej, ze względów redakcyjnych w uzasadnieniu odnosi się zamiennie do „przydzielania”, jak i „alokowania”.

¹³⁷ Której przychody, koszty, dochody oraz straty są traktowane zgodnie z przepisami danej jurysdykcji, tak jak gdyby zostały osiągnięte lub poniesione przez jej właścicieli proporcjonalnie do posiadanego bezpośrednio lub pośrednio udziału w tej jednostce (art. 3 ust. 1 ustawy).

¹³⁸ W określonej, narzuconej przez System GloBE kolejności, zależnej również od danego stanu faktycznego.

prawidłowe obliczenie efektywnej stawki podatkowej (jako że w tej procedurze brane są pod uwagę wyłącznie podatki płacone przez jednostki grupy).

Przykład [Komentarz, 3.5.3; 229]

Księgowy dochód (strata) netto jednostki pośredniczącej wynosi 200. Jeżeli 40% udziałów własnościowych jednostki pośredniczącej znajduje się w posiadaniu osób nienależących do grupy, tzw. „udziałowców mniejszościowych”, co do zasady, zgodnie z opisywanym art. 73 ust. 1 ustawy, księgowy dochód jednostki pośredniczącej zmniejsza się o 80 (200 x 40%), ponieważ jest to kwota, którą można przypisać udziałowcom mniejszościowym.

W ślad za powyższym, również skorygowane podatki kwalifikowane pomniejsza się o ewentualny podatek kwalifikowany jednostki pośredniczącej, który jest powiązany z księgowym dochodem (stratą) netto właścicieli spoza grupy, który wyklucza się z księgowego dochodu (straty) netto tej jednostki. Kwota takiego podatku ulega zmniejszeniu w tej samej proporcji. Wynika to z zasad ogólnych dotyczących ujmowania skorygowanych podatków kwalifikowanych w odniesieniu do kwot wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty).

Przykład [Komentarz, 3.5.3; 230]

Jednostka pośrednicząca podlega opodatkowaniu w państwie trzecim nakładającym podatek dochodowy bezpośrednio na tę jednostkę. W kontekście przykładu przedstawionego wcześniej ze skorygowanych podatków kwalifikowanych wykluczono by 40% takiego podatku, zgodnie z proporcją księgowego dochodu, który został zredukowany (w odniesieniu do osób spoza grupy wykluczono 40% z 200 dochodu).

Art. 73 ust. 2 ustawy wskazuje, że pomniejszenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do (i.) jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla lub (ii.) w której taka jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udziały własnościowe bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo. Zasady traktowania takich jednostek i ich właścicieli spoza grupy regulują bowiem przepisy art. 113 niniejszego projektu ustawy (implementujący art. 38 Dyrektywy).

Etap II (art. 74 ustawy)

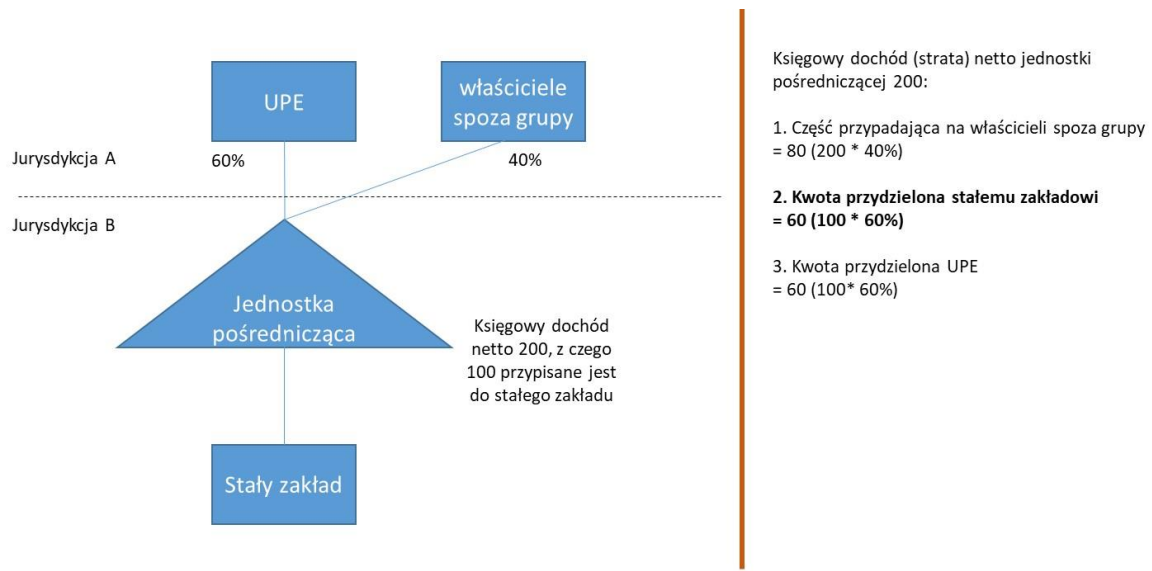
W przypadku, gdy jednostka pośrednicząca prowadzi działalność w całości lub części za pośrednictwem stałego zakładu i ujęła księgowy dochód (stratę) netto takiego zakładu w swoim sprawozdaniu finansowym, księgowy dochód (stratę) netto stałego zakładu ustala się i przydziela się stałemu zakładowi zgodnie z art. 70 i art. 71. Następnie, zgodnie z **art. 74** o kwotę tak ustalonego księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu pomniejsza się księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej. Podobnie jak w przypadku art. 73 ust. 1 ustawy, działanie takie pozwala uniknąć sytuacji, że księgowy dochód (strata) stałego zakładu będzie brany pod uwagę dwukrotnie przy obliczeniach efektywnej stawki podatkowej.

Jednak należy mieć na uwadze, że w przypadku występowania właścicieli spoza grupy, kwotę przydzieloną stałemu zakładowi należy (zgodnie z art. **74 ust. 2**) pomniejszyć proporcjonalnie do części przypadającej na właścicieli spoza grupy.

Przykład [Komentarz, 3.5.3;228-229]

HoldCo jest zlokalizowana w jurysdykcji A i jest jednostką dominującą najwyższego szczebla (UPE) grupy międzynarodowej. Posiada 60% udziałów własnościowych jednostki transparentnej podatkowo B LP utworzonej w kraju B. Pozostałe 40% udziałów własnościowych B LP znajduje się w posiadaniu osób nienależących do grupy, tzw. „udziałowców mniejszościowych”, którzy również znajdują się w kraju A. B LP posiada sklep w jurysdykcji B, w którym uznawany jest jako stały zakład dla HoldCo i udziałowców mniejszościowych. Księgowy dochód netto B LP wynosi 200, jednak tylko 100 można przypisać do stałego zakładu i opodatkować w kraju B.

Zgodnie z opisywanym art. 73 ust. 1 ustawy, księgowy dochód netto B LP zmniejsza się o 80 ($200 \times 40\%$), ponieważ jest to kwota, którą można przypisać udziałowcom mniejszościowym. Pozostałą kwotę 120 ($200-80$) przydziela się - na kolejnych etapach - w następujący sposób. Po pierwsze, **60 ($100 \times 60\%$) przypada stałemu zakładowi zgodnie z art. 74, ponieważ po pomniejszeniu o udziały udziałowców mniejszościowych tylko tyle jest możliwe do przypisania udziałom własnościowym posiadanym przez jednostki grupy.** Pozostałe 60 ($100 \times 60\%$) jest przydzielone HoldCo zgodnie z art. 75 ust.1 pkt 1, ponieważ B LP jest jednostką transparentną podatkowo, której dochód jest przypisywany jednostkom będącym właścicielami tej jednostki.



W świetle art. 74 ust. 1, przydzielenie księgowego dochodu (straty) netto stałemu zakładowi może nastąpić niezależnie od jurysdykcji, w której zakład ten jest zlokalizowany, tj. stały zakład może być zlokalizowany w państwie utworzenia jednostki pośredniczącej, bowiem to działalność jednostki pośredniczącej może stanowić stały zakład dla właściciela tej jednostki. Jednak, w rozumieniu Zasad GloBE jednostka pośrednicząca może być centralą, jeżeli to w jej sprawozdaniu finansowym uwzględniane są wyniki finansowe stałego zakładu.

Przykład [Komentarz, 3.5.1; 211]

A Co jest spółką zlokalizowaną w jurysdykcji A i wspólnikiem B LP, która jest jednostką transparentną podatkowo utworzoną zgodnie z prawem jurysdykcji B. Zgodnie z prawem podatkowym jurysdykcji B, spółka A Co posiada stały zakład w jurysdykcji B, ponieważ działalność gospodarcza spółki B LP jest prowadzona za pośrednictwem biura w tej jurysdykcji. Z uwagi na to, że spółka B LP jest przejrzysta podatkowo w jurysdykcji B, jurysdykcja B uważa, do celów podatkowych, że spółka A Co prowadzi działalność gospodarczą bezpośrednio przez biuro, które

tworzy stały zakład. W tym przypadku, dla potrzeb Zasad GloBE, to B LP jest centralą stałego zakładu zlokalizowaną w kraju B (ponieważ to w sprawozdaniu finansowym/ księgowym dochodzie (netto) stracie tej jednostki ujmowane są wyniki stałego zakładu) i w związku z tym księgowy dochód (strata) netto B LP podlega pomniejszeniu o księgowy dochód (stratę) przypisany do stałego zakładu.

Etap III (art. 75-76 ustawy)

Kwotę księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej, pozostałą po zastosowaniu art. 73 ust. 1 i art. 74 ustawy, przydziela się w następujący sposób:

Przypadek 1

W przypadku, gdy jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo lecz niebędącą jednostką dominującą najwyższego szczebla – **pozostałą kwotę przydziela się jednostkom będącymi właścicielami (tj. jednostkom z grupy), zgodnie z ich udziałem własnościowym (art. 75 ust. 2 pkt 1). Zarazem pomniejsza się księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej o tę kwotę (art. 75 ust. 2).**

Przykład

Udziały własnościowe jednostki transparentnej podatkowo są posiadane w następujący sposób: 40% udziałów przez jednostkę będącą właścicielem niebędącą rezydentem, a pozostałe 60% udziałów jest dzielone równo między dwie jednostki będące właścicielami będące rezydentami. Jednostka transparentna podatkowo posiada biuro w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana i takie miejsce prowadzenia działalności tworzy stały zakład dla jednostki będącej właścicielem, niebędącej rezydentem, która posiada 40%. Zatem 40% dochodu jednostki transparentnej podatkowo przydziela się do stałego zakładu. Pozostałe 60% dochodu przydziela się dwóm pozostałym jednostkom będącymi właścicielami zgodnie z art. 75 ust. 2 (po 30 % każda).

W kontekście omawianego przypadku (ust. 1) w **ust. 3** uwzględniona została sytuacja, w której jednostki będące właścicielami jednostki pośredniczącej są również jednostkami transparentnymi podatkowo. Wówczas zasady określone w ust. 1 należy stosować odpowiednio do kolejnych jednostek będących właścicielami, znajdujących się na wyższym poziomie w strukturze własnościowej. W przypadku zaś, gdy wszystkie jednostki składowe grupy są jednostkami transparentnymi podatkowo, kwotę księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej przydziela się jednostce dominującej najwyższego szczebla.

Odwołując się do definicji udziałów własnościowych wprowadzonej w art. 2 ust. 1 pkt 43 wskazać należy, że termin ten uwzględnia prawa do zysków związane z udziałami kapitałowymi. Niekiedy jednak dochodzi do rozbieżności między kwotą zysków przypisanych jednostce będącej zgodnie z przepisami podatkowymi, a kwotą zysków, do których właściciel ten jest uprawniony na podstawie udziałów kapitałowych. W takich przypadkach art. 75 ust. 1 stosuje się zgodnie z podejściem przewidzianym w prawie podatkowym [Komentarz, 3.5.1, 217-220].

Przypadek 2

Art. 75 ust. 1 pkt 2 wprowadza swego rodzaju wyjątki od reguły, że pozostałą część księgowego dochodu (straty) przydziela się jednostkom będącym właścicielami jednostki pośredniczącej, tj. jednostkom składowym grupy.

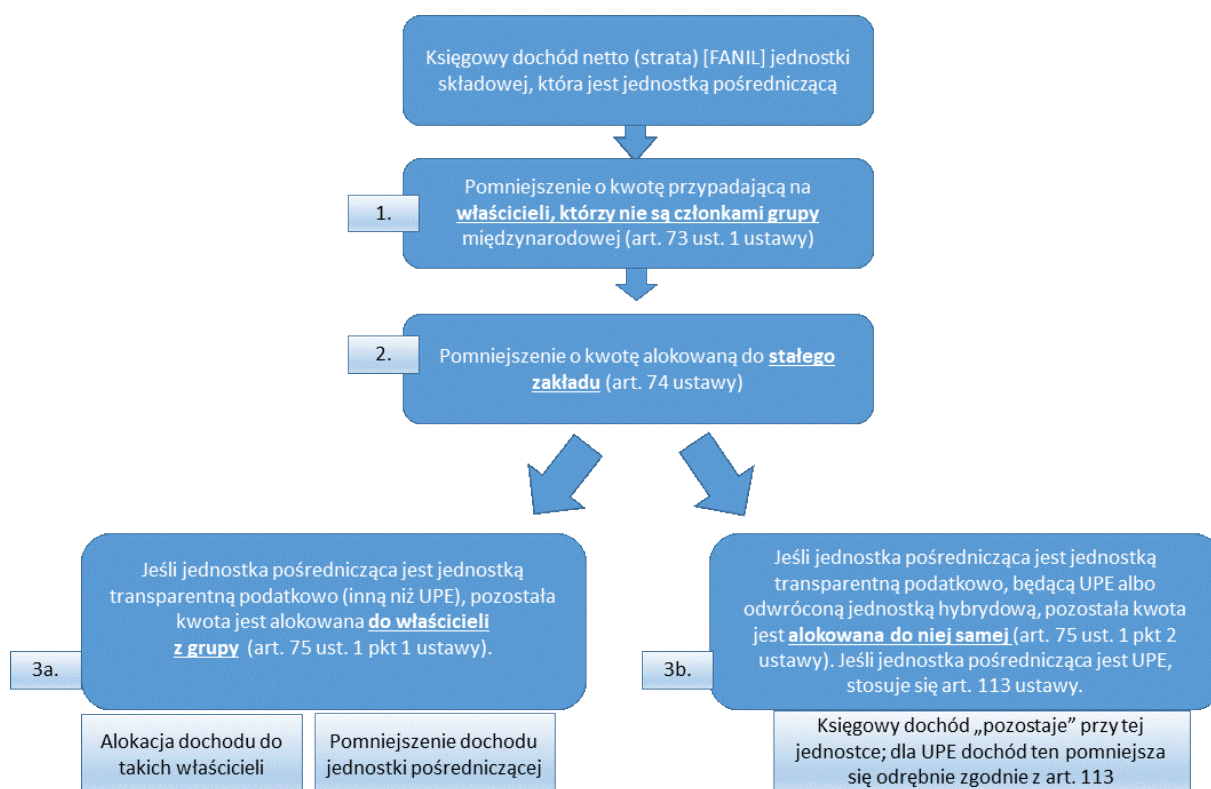
Po pierwsze, w przypadku, gdy jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo będącą jednostką dominującą najwyższego szczebla, zgodnie z art. 75 ust. 1 pkt 2 ustawy, jej księgowy dochód (stratę) netto przydziela się tej jednostce pośredniczącej (tzn. jej samej). Tym samym, dochód ten „pozostaje” przy jednostce pośredniczącej i nie jest już przydzielany właścicielom. Właściciele są bowiem spoza grupy i nie są zobowiązani do stosowania Zasad GloBE.¹³⁹

Podobna procedura następuje, gdy jednostka pośrednicząca jest z perspektywy danego właściciela odwróconą jednostką hybrydową – przydział dotyczy tej jednostki, tj. księgowy dochód (strata) netto pozostaje przy tej jednostce. Zgodnie bowiem z przepisami podatkowymi jurysdykcji właściciela dochód (strata) takiej jednostki nie są bezpośrednio opodatkowane po stronie właścicieli (z perspektywy właścicieli jest ona nieprzejrzysta).

Co istotne, w świetle ust. 2 powyższego przydziału dokonuje się odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela posiadającego udział własnościowy w jednostce pośredniczącej. Przykładowo, jeżeli jednostka może mieć dwóch właścicieli, z których jeden traktuje ją jako jednostkę przejrzystą podatkowo w jurysdykcji lokalizacji tego właściciela (będzie to – w odniesieniu to jego udziałów własnościowych jednostka transparentna podatkowo), a drugi właściciel traktuje ją jako nieprzejrzystą podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której ten właściciel jest zlokalizowany (będzie to – w odniesieniu to jego udziałów własnościowych – odwrócona jednostka hybrydowa). W takim przypadku, jeżeli zgodnie z art. 75 ust. 1 pkt 2 księgowy dochód (strata) netto ma „pozostać” przy jednostce pośredniczącej będącej odwróconą jednostką hybrydową, dotyczy to części dochodu przypadającej na danego właściciela, z perspektywy którego jest to odwrócona jednostka hybrydowa.

Opisane etapy przydzielania / alokacji księgowego dochodu (straty) jednostki pośredniczącej przedstawia poniższy schemat:

¹³⁹ Zasady traktowania takich jednostek regulują przepisy art. 113 niniejszego projektu ustawy (implementujący art. 38 Dyrektywy).



Ponadto, **art. 76 ust. 1 ustawy** jest regulacją niezależną wskazującą, dla porządku, że przepisy art. 73 oraz art. 75 ust. 1 i 2 ustawy należy stosować odpowiednio w odniesieniu do każdego udziału własnościowego posiadanego przez danego właściciela w jednostce pośredniczącej.

Zapis ten jest niezbędny z uwagi na fakt, że ta sama jednostka pośrednicząca może być jednocześnie traktowana przez poszczególnych właścicieli inaczej, tj. przez niektórych jako transparentna podatkowo, zaś przez innych jako odwrócona jednostka hybrydowa. Dlatego w takich przypadkach poszczególne zasady przydziału określone w art. 73 oraz art. 75 ust. 1 i 2 ustawy stosowane będą oddzielnie i odpowiednio, tj. z perspektywy każdego właściciela takiej jednostki.

Art. 76 ust. 2 ustawy stanowi, iż dla celów stosowania przepisu uznaje się, że przez udziały własnościowe rozumie się również prawa do zysków wynikające z takich udziałów posiadane przez jednostkę, jeżeli na dany rok podatkowy prawa te zostały przeniesione z właściciela na tę jednostkę, w drodze zawartej na czas określony umowy lub kontraktu lub innego porozumienia w jakiegokolwiek formie.

DZIAŁ VI. Skorygowane podatki kwalifikowane

Rozdział 1 – Przepisy ogólne

Uwagi ogólne – podatki kwalifikowane

Celem rozdziału 2 „Skorygowane podatki kwalifikowane” jest określenie podatków, które mają być uwzględnione w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej. Dla zdefiniowania pojęcia

„skorygowanych podatków kwalifikowanych” konieczne jest w pierwszej kolejności zdefiniowanie pojęcia „podatków kwalifikowanych”.

Pojęcie podatków kwalifikowanych (i odpowiednio skorygowanych podatków kwalifikowanych) jest pojęciem opracowanym na potrzeby Modelowych zasad oraz Dyrektywy i nie ma bezpośredniego związku z Artykułem 2 (Podatki Objęte Zakresem) Modelowej konwencji OECD. Zgodnie z definicją zawartą w Modelowych zasadach podatek to przymusowe, nieodpłatne świadczenie publicznoprawne na rzecz szeroko pojętego „rządu” (ang. *general government*), który na gruncie Modelowych zasad obejmuje administrację centralną i samorządową.¹⁴⁰

Przy ustalaniu, czy dany podatek jest podatkiem kwalifikowanym w rozumieniu projektu, rozstrzygający jest charakter tego podatku, tj. jego zaliczenie do jednej z kategorii opisanych w art. 78.

Wychodząc od definicji podatków kwalifikowanych, konieczne jest następnie dokonanie szeregu korekt dla określenia skorygowanych podatków kwalifikowanych (które to będą ujęte w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej). Korekty te obejmują przede wszystkim:

- mechanizm uwzględniania podatków jednostki składowej, które nie są ujmowane w pozycji podatkowej rachunku zysków i strat, oraz
- wyłączenie podatków, które nie są związane z kwalifikowanym dochodem (stratą).

Następnie dokonywane są dalsze korekty w celu przypisania niektórych podatków transgranicznych do właściwej jednostki składowej. Mechanizm ten dotyczy podatków takich jak podatki nałożone w ramach systemu zagranicznych jednostek kontrolowanych lub na jednostkę transparentną podatkowo.

Na wysokość podatków kwalifikowanych wpływają także różnice przejściowe. W odniesieniu do nich, jako zasadę przyjęto mechanizm oparty na mechanizmach rachunkowości podatku odroczonego, jednocześnie przewidując uproszczone rozwiązanie alternatywne, oparte o stratę powstałą w danej jurysdykcji na gruncie opodatkowania wyrównawczego.

Określono także zasady postępowania w przypadku zmian w zakresie zobowiązania jednostki składowej z tytułu podatków kwalifikowanych, dotyczących poprzednich lat podatkowych.

Art. 77 [Podatki kwalifikowane jednostki składowej]

Art. 77 precyzuje, co należy rozumieć przez podatki kwalifikowane jednostki składowej. Obejmują one podatki przydzielone jednostce składowej zgodnie z przepisami ustawy, tj.:

- podatki kwalifikowane naliczone w księgach danej jednostki składowej lub
- podatki kwalifikowane przydzielone danej jednostce składowej, zgodnie ze szczególnymi zasadami przydziału / alokacji pomiędzy jednostkami składowymi (np. podatki kwalifikowane właściciela alokowane do jednostki składowej).

¹⁴⁰ Por. art. 10.1 Modelowych zasad i Komentarz [4.2.1; 24]. W rozumieniu tej definicji podatki są nieodpłatne w tym sensie, że wszelkie korzyści zapewniane przez rząd podatnikowi nie są proporcjonalne do jego płatności. W związku z tym opłaty i płatności za przywileje, usługi, własność lub inne korzyści dostarczane przez rząd nie kwalifikują się jako podatki (i efektywnie, jako podatki kwalifikowane). Podobnie, podatki nie obejmują grzywien i kar, ani odsetek lub podobnych opłat nakładanych w związku z zapłatą zobowiązań podatkowych po terminie płatności.

Po drugie, jednostka składowa musi uwzględniać dochód nimi opodatkowany przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Art. 78 [Katalog podatków kwalifikowanych]

Art. 78 stanowi implementację art. 20.1 Dyrektywy i wskazuje kategorie podatków uznawanych za podatki kwalifikowane. Podkreślenia wymaga, że podatki te są uznawane za podatki kwalifikowane jedynie, gdy stanowią świadczenie publicznoprawne, przymusowe, nieodpłatne oraz bezzwrotne, ich wysokość wynika z przepisów obowiązujących w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki, oraz są ujęte w księgach jednostki składowej za rok podatkowy.

Podatkami kwalifikowanymi nie będą więc grzywny, kary, odsetki i opłaty o podobnym charakterze naliczane w związku z takimi podatkami kwalifikowanymi.

Podstawową pozycją uznawaną za podatki kwalifikowane są podatki naliczone od dochodu lub zysku tej jednostki lub udziału tej jednostki w dochodzie lub zysku jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy. Definicja ta obejmuje nie tylko podatki nałożone na dochód w momencie uzyskania takiego dochodu, ale także podatki nałożone na późniejszą dystrybucję zysków.

Powyższe oznacza, że definicja ta obejmuje także:

- podatki nałożone na udział jednostki składowej w niepodzielonych zyskach jednostki transparentnej podatkowo, takiej jak spółka osobowa,
- podatki nałożone w ramach reżimu zagranicznych jednostek kontrolowanych,
- podatki nałożone na wypłaty z innej jednostki składowej.

Podatek nałożony na dochód brutto lub przychód bez żadnych odliczeń (tj. podatek od obrotu) nie będzie uznawany za podatek dochodowy. Jednak podatki lub dodatkowe obciążenia nałożone na dochód netto z określonych rodzajów działalności, takich jak bankowość lub poszukiwanie i wydobywanie ropy naftowej i gazu, będą również objęte ogólną definicją podatku kwalifikowanego niezależnie od tego czy mają zastosowanie jako dodatek do ogólnie obowiązującego podatku dochodowego.

Podatkiem kwalifikowanym jest także ujęty w księgach podatnika (odbiorcy należności) podatek u źródła i podatek o podobnym charakterze, pobierany i wpłacany w jego imieniu do organu podatkowego przez płatnika będącego jednostką składową.

Za podatki kwalifikowane uznaje się także podatki naliczone „w miejsce” podatku dochodowego od osób prawnych.

Sformułowanie „w miejsce” obejmuje podatki, które nie są opisane w ogólnie stosowanej definicji podatku dochodowego, ale które działają jako substytuty takich podatków. Test ten jest stosowany w niektórych jurysdykcjach w kontekście zagranicznych ulg podatkowych. Obejmuje on podatki u źródła od odsetek, czynszów i należności licencyjnych oraz inne podatki od innych kategorii płatności brutto, takich jak składki ubezpieczeniowe, pod warunkiem, że są one nakładane „w miejsce” ogólnie obowiązującego podatku dochodowego.

Koncepcja podatku naliczonego „w miejsce” podatku dochodowego obejmuje również podatki, które są nakładane na alternatywnej podstawie (tj. innej niż dochód netto), takie jak podatki oparte na liczbie wyprodukowanych jednostek lub powierzchni handlowej, jeżeli są stosowane jako substytuty ogólnie obowiązującego podatku dochodowego zgodnie z prawem danej

jurysdykcji. Podatek nałożony na zasadzie alternatywnej na poziomie władz stanowych lub lokalnych, który podlega zaliczeniu na poczet ogólnie obowiązującego podatku dochodowego nakładanego na poziomie władz krajowych, również jest podatkiem kwalifikowanym w rozumieniu tego punktu. Natomiast podatek nałożony na zasadzie alternatywnej, który zgodnie z prawem danej jurysdykcji jest stosowany dodatkowo (nie jako substytut) ogólnie obowiązującego podatku dochodowego, nie jest podatkiem kwalifikowanym w rozumieniu tego punktu.

Ostatnią grupą podatków kwalifikowanych są podatki naliczone poprzez odniesienie do zysków zatrzymanych lub kapitału własnego jednostki, w tym podatek złożony z kilku składników opartych na dochodzie i kapitale własnym. Podatki złożone z kilku składników są podatkami kwalifikowanymi, jeżeli wszystkie składniki podstawy opodatkowania mieszczą się w definicji dochodu lub zysku objętego ustawą lub jeżeli stanowią w przeważającej mierze podatek od dochodu podmiotu, a podział podatku na odrębne składniki dochodowe i niedochodowe byłby uciążliwy z administracyjnego punktu widzenia. W obu przypadkach podatek taki w całości traktowany jest jako podatek kwalifikowany.

Podatki takie mogą być nakładane zamiast lub działać jako uzupełnienie podatku dochodowego w ramach ogólnego podejścia jurysdykcji do opodatkowania działalności spółki. Na przykład, niektóre podatki od kapitału zakładowego mogą zawierać element podatku minimalnego. Takie podatki od kapitału zakładowego są zatem integralną częścią ogólnego systemu opodatkowania osób prawnych w tych jurysdykcjach.

W odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej za podatki kwalifikowane należy uznać, co do zasady, wszelkie podatki przewidziane na mocy ustawy CIT. Dotyczą one bowiem opodatkowania dochodu lub stanowią środki anty-abuzywne, które przeciwdziałają erozji dochodu jako podstawy opodatkowania – w tym zakresie stanowią uzupełnienie klasycznego opodatkowania dochodu.

Art. 78 ust. 3 wymienia jako podatki kwalifikowane w szczególności:

- CIT pobierany na zasadach ogólnych
- podatek u źródła
- podatek od dochodu ze zbycia walut wirtualnych
- podatek od zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC)
- podatek od przerzuconych dochodów
- podatek dochodowy od przychodów z budynków
- podatek minimalny (art. 24ca)
- podatek od kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (IP BOX)
- podatek od dochodów od niezrealizowanych zysków (*exit tax*)

Tabela poniżej przedstawia zwięzłe uzasadnienie w zakresie zaliczenia poszczególnych podatków do podatków kwalifikowanych, jak również dodatkowe uwagi w zakresie przydziału tych podatków do poszczególnych jednostek.

Podatek	Art. ustawy CIT	Uzasadnienie
Ustawa CIT		
CIT – opodatkowanie dochodu na ogólnych zasadach	19	Art. 78 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy GloBE wymienia <i>podatki nakładane z tytułu dochodu lub zysku jednostki składowej</i> . Podatek CIT pobierany na zasadach ogólnych stanowi zatem kluczowy element podatków kwalifikowanych, co wynika również z Dyrektywy/Modelowych zasad OECD/Komentarza.
Podatek u źródła	21-22	<p>WHT wymieniony jest wprost jako podatek kwalifikowany w art. 78 ust. 1 pkt 1 ustawy GloBE (...w tym podatki dochodowe nakładane u źródła), Komentarzu i wyjaśnieniach KE¹⁴¹.</p> <p>Omówienia wymaga, dla jakiej jednostki jest to podatek kwalifikowany. Co do zasady, WHT jest pobierany i wpłacany do organu podatkowego przez płatnika w imieniu podatnika, a następnie jest ujmowany w księgach podatnika (odbiorcy należności). Co do zasady będzie to zatem podatek kwalifikowany po stronie podatnika (jeżeli zostanie ujęty jako koszt po jego stronie), a nie płatnika. Jeżeli jednak dojdzie do ubruttowania i odpowiedniego ujęcia ciężaru tego podatku w księgach płatnika, można uznać, że WHT stanowi podatek kwalifikowany płatnika.</p> <p>Szczególne reguły dotyczą WHT od dywidend i równoważnych płatności. Jeżeli taki podatek został ujęty - zgodnie z ogólną praktyką - w księgach podatnika/właściciela, zgodnie z Zasadami GloBE podlega on przydziałowi na rzecz jednostki dokonującej wypłaty dywidendy. Dotyczy to zarówno podatku globalnego jak i QDMTT.</p>
Podatek od dochodu ze zbycia walut wirtualnych	22d	Opodatkowaniu podlega dochód z odpłatnego zbycia wirtualnych walut (nadwyżka określonych przychodów nad kosztami). Jest to zatem podatek kwalifikowany na mocy art. 78 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy GloBE (<i>podatki nakładane z tytułu dochodu lub zysku jednostki składowej</i>).
CFC	24a	<p>Podatek CFC jest wymieniony wśród podatków nakładanych z tytułu <u>udziału w dochodzie lub zysku innej jednostki składowej</u>, w której dana jednostka posiada udział własnościowy (Art. 78 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy GloBE oraz Komentarz, 4.2.1; 26).</p> <p>Na kolejnym etapie, w przypadku globalnego podatku wyrównawczego CFC podlega alokacji do zagranicznej jednostki kontrolowanej. Zasada ta nie działa jednak na gruncie QDMTT.</p>
Podatek od przerzuconych dochodów	24aa	<ul style="list-style-type: none"> Podatek od przerzuconych dochodów jest traktowany jako element systemu opodatkowania CIT i wykazywany w zeznaniu CIT, w oparciu o załącznik do tego zeznania. Spójnie z tym podejściem, na potrzeby rachunkowości traktowany jest jako obowiązkowe obciążenie wyniku brutto (podobnie jak inne kategorie CIT). Ponadto, jest pomniejszany w określonych sytuacjach o inny podatek dochodowy, jakim jest WHT. Co prawda podstawa opodatkowania obejmuje kwotę kosztów poniesionych na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych – nie jest to zatem klasyczny dochód, i nie chodzi de facto o podatek od dochodu. Niemniej niewątpliwie jest to mechanizm służący „uzupełnieniu” dochodów podatnika, w przypadku gdy wskutek optymalizacji dochodzi do erozji podstawy opodatkowania. W tym kontekście, klasyczny CIT oraz jego anty-abuzywne uszczelnienia tego typu, powinny być rozpatrywane łącznie – jako podatki kwalifikowane. Powyższa konkluzja znajduje potwierdzenie w par. 34 Komentarza Skonsolidowanego do art. 4.2: <i>Inne podatki mogą być nakładane w związku z działalnością osoby prawnej w danej jurysdykcji i są administracyjnie i koncepcyjnie częścią systemu opodatkowania osób prawnych w tych jurysdykcjach, ale mogą zawierać zarówno element dochodowy, jak i</i>

¹⁴¹ “Frequently Asked Questions on Pillar 2 Directive”, art. 16, Question 2 (<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-12/20231222%20Pillar%20%20technical%20FAQ.pdf>)

		<i>niedochodowy. Jeżeli takie podatki są w przeważającej mierze podatkiem od dochodu podmiotu i podział podatku na odrębne składniki dochodowe i niedochodowe byłby uciążliwy z administracyjnego punktu widzenia, wówczas takie podatki powinny być traktowane w całości jako podatki kwalifikowane według zasad GloBE. [Kwestia ta dotyczy wszystkich podatków o charakterze anty-abuzywnym uregulowanych w ustawie CIT.]</i>
Podatek dochodowy od przychodów z budynków	24b	Za przychód na potrzeby tego podatku uznaje się co do zasady wartość początkową budynku. Nie chodzi zatem o opodatkowanie dochodu/zysku. Jednak jest to podatek minimalny, którego celem jest przeciwdziałanie erozji dochodu podlegającego opodatkowaniu. Jest on integralnym elementem systemu opodatkowania CIT. W szczególności podlega odliczeniu od kwoty CIT w zeznaniu rocznym (w takim przypadku rozliczeniu podlega różnica – nie wyodrębnia się tych dwóch rodzajów podatków). W przypadku braku CIT, podatek ten podlega zapłacie jako podatek minimalny (wtedy taki podatek będzie wykazywany jako obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego). Powinna tu obowiązywać spójna zasada dla podatków minimalnych i przepisów anty-abuzywnych - klasyczny CIT oraz jego anty-abuzywne „uzupełnienia” powinny być rozpatrywane łącznie - jako podatki kwalifikowane.
Podatek minimalny	24ca	Podstawę opodatkowania stanowi suma 1.5% wartości przychodów i określonych kosztów o charakterze pasywnym (a nie dochodu / zysku). Jednak, podobnie jak we wcześniejszych przypadkach jest to podatek minimalny, którego celem jest przeciwdziałanie erozji dochodu podlegającego opodatkowaniu. Jest on pobierany w ramach integralnego systemu opodatkowania CIT – w szczególności kwotę podatku minimalnego pomniejsza się o kwotę CIT pobieraną na zasadach ogólnych. Stąd, powinien zaliczać się do podatków kwalifikowanych.
IP Box (podatek od kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej)	24d	Kluczowym elementem podstawy opodatkowania jest dochód z określonych praw, przy czym obowiązuje odrębna stawka (5%). Ponadto, podatek ten składa się na obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego. Klasyfikacja jako podatek kwalifikowany jest zatem uzasadniona.
Exit tax (podatek od dochodów od niezrealizowanych zysków)	24f	<ul style="list-style-type: none"> • Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku (ustalanej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej) ponad jego wartość podatkową. Różnica pomiędzy wartością rynkową a podatkową stanowi swojego rodzaju dochód, dodatkowo opodatkowany. • Jest wykazywany w odrębnym zeznaniu niż CIT i płatny do 7.go dnia kolejnego miesiąca. Mimo odrębności zeznania jest to jednak przepis anty-abuzywny, którego celem jest przeciwdziałanie erozji dochodu podlegającego opodatkowaniu w ramach integralnego systemu opodatkowania CIT. Stąd, <i>exit tax</i> powinien zaliczać się do podatków kwalifikowanych. • Z perspektywy rachunkowej stanowi on podatek dochodowy (jako typ podatku anty-abuzywnego / zapewniającego minimalne opodatkowanie).

Art. 79 [Katalog podatków niestanowiących podatków kwalifikowanych]

(i.) Kwestie ogólne

Pomimo że podatki kwalifikowane zostały zdefiniowane szeroko, niektóre podatki zostały wprost wyłączone z tej definicji. Regulacja ta stanowi implementację art. 20.2 i 20.3 Dyrektywy.

Podatki wyłączone zasadniczo dzielą się na dwie kategorie – podatki wyrównawcze i podatki podlegające zwrotowi.

Ponieważ podatki kwalifikowane stanowią podstawowy element kalkulacji podatków wyrównawczych, uznanie podatków wyrównawczych za kwalifikowane skutkowałoby błędem

w obliczeniach. Z tego względu nie uznaje się za podatek kwalifikowany globalnego podatku wyrównawczego lub kwalifikowanego zagranicznego podatku wyrównawczego, naliczonego przez jednostki dominujące, krajowego podatku wyrównawczego lub kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków lub podatku wyrównawczego obliczanego na podstawie kwalifikowanej zasady od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Jeżeli za rok podatkowy dokonano wyboru w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, to do podatków kwalifikowanych nie zalicza się podatku naliczonego w odniesieniu do zysków (strat) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych objętych tym wyborem.

Kolejne wyłączenie jest dokonywane w zakresie, w jakim dokonywana jest korekta z tytułu przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń. W skutek tej korekty kwoty obciążające ubezpieczających z tytułu kosztów podatkowych poniesione przez zakład ubezpieczeń w związku ze zwrotami na rzecz ubezpieczonego są wyłączone z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Zwroty na rzecz ubezpieczonych są traktowane jako dochód zakładu ubezpieczeń zgodnie ze standardami rachunkowości finansowej w sektorze ubezpieczeń, a zakład ubezpieczeniowy skutecznie eliminuje ten dochód z odpowiednim zobowiązaniem wobec ubezpieczonego. Jednocześnie, zobowiązanie jest zazwyczaj pomniejszane o kwotę wszelkich podatków poniesionych przez zakład ubezpieczeń w odniesieniu do tego dochodu. W konsekwencji, wydatek na podatek poniesiony przez zakład ubezpieczeń jest faktycznie zwracany przez posiadacza polisy. Koszty takie nie powinny więc być uwzględniane w podatkach kwalifikowanych zakładu ubezpieczeń.

Z podatków kwalifikowanych wyłącza się także wyłączony przypisany podatek. Podatki takie nie są uznawane za podatki kwalifikowane, ponieważ termin ich zwrotu jest pod kontrolą grupy, a tym samym są one podobne do depozytu. Wyłączenie to ma zastosowanie w zakresie w jakim zwrot podatku jest wypłacony lub zaliczony na poczet innych zobowiązań na rzecz określonych podmiotów, w określonych sytuacjach. W pozostałym zakresie zwracany lub zaliczany podatek stanowi podatek kwalifikowany.

W kolejnych ustępach artykuł ten stanowi implementację art. 3 pkt 31 Dyrektywy (czyli artykułu zawierającego definicje pojęć stosowanych na gruncie Dyrektywy) i definiuje pojęcie wyłączonego przypisanego podatku jednostki składowej. Zasadniczo, podatki takie pozwalają spółce lub udziałowcowi ubiegać się o pełny lub częściowy zwrot podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego wcześniej przez spółkę lub zaliczenie go na poczet innych zobowiązań, gdy taki opodatkowany dochód jest następnie wypłacany udziałowcowi w formie dywidendy.

Wyłączony przypisany podatek to podatek inny niż kwalifikowany przypisany podatek. Definicja kwalifikowanego przypisanego podatku zawiera bardzo szczegółowe wymogi dotyczące opodatkowania odbiorców dywidend, aby zapewnić, że zwrot podatku lub zaliczenie na poczet innych zobowiązań u odbiorców dywidend jest mechanizmem zapewniającym jednorazowe opodatkowanie tego samego dochodu (a nie skutkuje brakiem opodatkowania).

Ponieważ wyłączony przypisany podatek jest zwracany, a odbiorca dywidendy nie podlega opodatkowaniu od wypłaconego dochodu, z założenia nie jest to docelowy podatek. Ostatecznym rezultatem takich systemów podatkowych jest to, że dochód spółki w ogóle nie

podlega opodatkowaniu w rękach spółki lub akcjonariuszy (udziałowców). Zgodnie z ustawą taki wyłączony przypisany podatek nie stanowi więc podatków kwalifikowanych.

Definicja ta obejmuje również podatek, który spełniałby definicję kwalifikowanego przypisanego podatku, jednak rzeczywisty właściciel podlega w odniesieniu do wypłaty nominalnej stawce podatkowej niższej niż stawka minimalna lub jest osobą fizyczną, która nie podlega opodatkowaniu od dywidend jako zwykłego dochodu. Jednocześnie, podatki nałożone na odbiorcę dywidendy i potrącone przez spółkę wypłacającą dywidendę przy wypłacie tej dywidendy nie są wyłączonym przypisanym podatkiem, nawet jeśli część lub całość tego podatku zostanie ostatecznie zwrócona przez organ podatkowy. Jest tak, ponieważ są one nakładane na akcjonariusza (udziałowca) w momencie wypłaty dywidendy i zmniejszają kwotę netto otrzymaną przez akcjonariusza. Jeśli taki potrącony podatek jest zwracany akcjonariuszowi (udziałowcowi), jest to zwrot podatku, który został pierwotnie przez niego zapłacony.

Artykuł ten precyzuje warunki uznania podatku za kwalifikowany przypisany podatek jednostki składowej. Wymienia on cztery grupy podmiotów, na rzecz których musi zostać dokonany zwrot podatku lub jego zaliczenie na poczet innych zobowiązań, aby były one uznane za kwalifikowany przypisany podatek. Są to:

- 1) beneficjent rzeczywisty dywidendy,
- 2) jednostka rządowa, organizacja międzynarodowa, organizacja nienastawiona na zysk, fundusz emerytalny będące rezydentem jurysdykcji, w której zostały utworzone i posiadają zarząd,
- 3) jednostka inwestycyjna będącej rezydentem jurysdykcji, w której została utworzona i podlega nadzorowi, jeżeli jednostka ta nie wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej lub
- 4) zakładu ubezpieczeń na życie będącego rezydentem jurysdykcji, w której jest zlokalizowany.

Podkreślenia wymaga, że w przypadku podmiotów z pkt 1 i 4 konieczne jest spełnienie dodatkowych warunków, opisanych odpowiednio w każdym punkcie.

Jednym z takich warunków w przypadku beneficjenta rzeczywistego dywidendy jest to, że podlega on opodatkowaniu według stawki nominalnej nie niższej niż minimalna stawka podatku. Jeżeli w danej jurysdykcji obowiązuje struktura stawek progresywnych, to stawką nominalną jest najniższa stawka mająca zastosowanie do beneficjenta rzeczywistego. Ponadto, jednym z warunków jest także, że beneficjent rzeczywisty dywidendy jest osobą fizyczną i rezydentem podatkowym w jurysdykcji, w której ta osoba fizyczna podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej co najmniej równej standardowej stawce podatkowej mającej zastosowanie do zwykłego dochodu. Odniesienie do opodatkowania jako zwykłego dochodu ma na celu zapewnienie, że dywidenda nie podlega niskim stawkom podatku mającym zastosowanie wyłącznie do dywidend i innych dochodów pasywnych.

Dywidendy wypłacane zakładom ubezpieczeń na życie, które są traktowane w zakresie tych dywidend podobnie do funduszy emerytalnych, nie muszą spełniać warunku opodatkowania stawką minimalną, aby podatek od nich zapłacony był traktowany jako kwalifikowany przypisany podatek.

Dywidendy, o których mowa w pkt 2 i 3 nie muszą natomiast podlegać opodatkowaniu, aby system spełniał kryteria kwalifikowanego przypisanego podatku.

(ii.) *Podatki obowiązujące w Polsce, które nie są uznawane za podatki kwalifikowane*

Ustawa nie wymienia wprost podatków obowiązujących w Polsce, które nie są uznawane za podatki kwalifikowane na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Niemniej, biorąc pod uwagę Zasady GloBE i treść art. 78 projektu ustawy, należy uznać, że poszczególne podatki przewidziane w innych ustawach niż CIT nie wykazują przeważających cech podatku kwalifikowanego (jako przede wszystkim podatku od dochodu jednostki składowej). Dotyczy to w szczególności:

- podatków pośrednich,
- PIT,
- podatku od nieruchomości,
- podatku od sprzedaży detalicznej,
- podatku od niektórych instytucji finansowych.

Zwięzłe uzasadnienie dotyczące poszczególnych podatków przedstawione jest w tabeli poniżej.

Podatek	Ustawa	Uzasadnienie
<ul style="list-style-type: none">• VAT• akcyza• PCC – inny niż od umowy spółki• PIT• podatek od nieruchomości	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (ustawa PCC), Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	Podatki wymienione wprost w Komentarzu jako niestanowiące podatków kwalifikowanych [Komentarz; 4.2.1; 36] Chociaż definicja podatków kwalifikowanych jest szersza niż tylko podatki dochodowe, szereg powszechnie występujących podatków nie jest uwzględnionych w definicji. Następujące rodzaje podatków generalnie nie mieszczą się w definicji podatków kwalifikowanych: <ol style="list-style-type: none">Podatki konsumpcyjne, takie jak podatki od sprzedaży i podatki od wartości dodanej (VAT), nie są podatkami kwalifikowanymi według zasad GloBE. Takie podatki są obliczane w odniesieniu do wynagrodzenia za określoną dostawę i nie są podatkami od dochodu netto lub kapitału własnego podatnika;Podatki akcyzowe i inne podatki od nakładów produkcyjnychPodatki od usług cyfrowych;Opłaty skarbowe, podatki ad valorem i inne podatki, które są nakładane na konkretną transakcję;Podatki od wynagrodzeń i inne podatki związane z zatrudnieniem, jak również składki na ubezpieczenie społeczne;Podatki majątkowe oparte na własności określonych przedmiotów lub kategorii majątku nie są podatkami kwalifikowanymi. Podatki od nieruchomości są oparte na oszacowanej wartości nieruchomości, często bez względu na to, czy nieruchomość jest przedmiotem zobowiązania.
PCC od podwyższenia kapitału zakładowego lub od zatrzymanych zysków	Ustawa PCC	Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 78 ust. 1 pkt 1 (i odpowiednimi przepisami Dyrektywy / Modelowych zasad), podatkami kwalifikowanymi będą podatki naliczone z tytułu zatrzymanych zysków lub kapitału własnego (<i>taxes levied by reference to retained earnings and corporate equity</i>). Należy zatem rozważyć, czy takim podatkiem jest PCC od umowy spółki lub zmiany umowy spółki, o ile następuje zwiększenie kapitału zakładowego lub majątku spółki osobowej, tj. zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1-3 ustawy PCC: <ol style="list-style-type: none">1) przy spółce osobowej - wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, dopłaty oraz oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania;

		<p>2) przy spółce kapitałowej - podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty;</p> <p>3) przekształcenie lub łączenie spółek, jeżeli ich wynikiem jest zwiększenie majątku spółki osobowej lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej.</p> <p>Jednak zgodnie z Komentarzem, <u>podatki od poszczególnych transakcji nie stanowią podatków kwalifikowanych</u> [Komentarz; 4.2.1; 36 lit. d].</p> <p>Ponadto, z punktu widzenia rachunkowości jest to podatek kosztowy. O ile nie jest to przesądzające, to nie stanowi również argumentu za uznaniem PCC od umowy spółki za podatek kwalifikowany.</p> <p>Zatem, brak jest wystarczających podstaw do zaliczenia PCC od umowy spółki / zmian umowy spółki do podatków kwalifikowanych.</p>
Podatek od sprzedaży detalicznej (PSD)	Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej	<p>Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka <u>przychodów</u> ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 mln zł.</p> <p>Mając na uwadze sposób ustalenia podatku, po pierwsze, PSD nie kwalifikuje się jako „podatki nakładane z tytułu dochodu lub zysku jednostki składowej” (art. 78 ust. 1 pkt 1 lit. a projektu ustawy) ze względu na to, że jest to podatek od przychodu, a nie dochodu (<i>net income</i>). Komentarz do Modelowych zasad wprost wskazuje, że podatki od przychodu nie klasyfikują się do litery (a).</p> <p>Para 27 do art. 4.2 Komentarza Skonsolidowanego:</p> <p><i>Podatek nałożony na <u>przychód bez żadnych odliczeń kosztów (tj. podatek od obrotu)</u> nie będzie uważany za podatek dochodowy. Konstrukcja i merytoryczny charakter takich podatków obrotowych jest generalnie bardziej podobna do podatków konsumpcyjnych lub podatków od sprzedaży. Definicja podatku kwalifikowanego nie obejmuje podatku od przychodu (bez odliczeń), chyba że taki podatek jest nałożony w miejsce podatku dochodowego, jak omówiono poniżej w związku z artykułem 4.2.1(c).</i></p> <p>Jednocześnie, PSD nie spełnia definicji z art. 78 ust. 1 pkt 2 („podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego”). W tym zakresie Komentarz wskazuje z jednej strony, że koncepcja takich podatków (nakładanych „w miejsce”) obejmuje również podatki, które są nakładane na alternatywnej podstawie, tj. innej niż dochód netto [Komentarz 4.2.1; par. 32]. Jednak, chociaż PSD nie spełnia kluczowej przesłanki - nie został nałożony w miejsce podatku dochodowego. PSD funkcjonuje bowiem obok systemu CIT, a nie zamiast niego (przedsiębiorstwa płacą PSD i CIT razem).</p> <p>OECD wprost odwołuje się do takiego przypadku:</p> <p><i>Podatek, który jest nałożony na zasadzie alternatywnej, który ma zastosowanie dodatkowo, a nie jako substytut ogólnie obowiązującego podatku dochodowego zgodnie z prawem danej jurysdykcji, nie podlegałby testowi „zamiast” dla podatków kwalifikowanych.</i> [Komentarz 4.2.1; par. 32]</p> <p>Ponadto, w świetle Komentarza z podatków kwalifikowanych wykluczone są wprost podatki cyfrowe, jako podatki od przychodu z pewnego rodzaju działalności, które są konstrukcyjnie podobne do PSD. [Komentarz 4.2.1; par. 36]</p>
Podatek od niektórych instytucji finansowych	Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych	Podstawą opodatkowania jest nadwyżka wartości aktywów instytucji finansowych ponad określone wartości. Podatek wynosi 0,0366% podstawy opodatkowania miesięcznie.

		<p>Po pierwsze, podatek od niektórych instytucji finansowych nie kwalifikuje się jako „podatki nakładane z tytułu dochodu lub zysku jednostki składowej” (art. 78 ust. 1 pkt 1 lit. a projektu ustawy) ze względu na to, że nie jest to podatek od dochodu (<i>net income</i>).</p> <p>Zgodnie z Komentarzem [4.2.1; 28] podatki lub dodatkowe obciążenia nałożone na dochód / zysk netto z określonych rodzajów działalności, takich jak bankowość lub poszukiwanie i wydobywanie ropy naftowej i gazu, będą również objęte ogólną definicją podatku kwalifikowanego niezależnie od tego czy mają zastosowanie jako dodatek do ogólnie obowiązującego podatku dochodowego. W świetle przepisów i Komentarza, akcent jest położony na dochód lub zysk netto. Zgodnie natomiast z par. 36 pkt d. Komentarza, podatki <i>ad valorem</i> nie stanowią podatków kwalifikowanych. Nie ma zatem wystarczających podstaw, aby uznać omawiany podatek (uzależniony od wartości aktywów) za podatek kwalifikowany. Nie można również argumentować, że tego typu podatek uzupełnia ściśle klasyczny CIT / domyka integralność systemu opodatkowania CIT, tak jak środki anty-abuzywne zawarte w ustawie CIT.</p> <p>Po drugie, podobnie do PSD podatek od niektórych instytucji finansowych funkcjonuje obok CIT, a nie zamiast niego, co powoduje, że nie ma podstaw, aby zakwalifikować go jako podatek kwalifikowany na gruncie art. 78 ust. 1 pkt 2 („podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego”).</p> <p>Art. 78 ust. 1 pkt 3 wskazuje ponadto na podatki nałożone w związku z zatrzymanymi zyskami albo kapitałem własnym. Podatek od niektórych instytucji finansowych odnosi się natomiast do aktywów (do nadwyżki ponad pewne sumy, z wyłączeniami), a nie odnosi się do pasywów czy rezerw ani kapitałów własnych.</p>
Podatek tonażowy	Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym	n/d
Podatek od wydobywania niektórych kopalin	Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin	<p>Podstawa opodatkowania uzależniona jest od ilości miedzi lub srebra w wyprodukowanym koncentracie / urobku rudy miedzi oraz od wartości wydobytej ropy naftowej i gazu ziemnego.</p> <p>Zgodnie z Komentarzem [4.2.1; 28] mogą zostać uznane za podatki kwalifikowane podatki lub dodatkowe obciążenia nałożone na dochód / zysk netto z określonych rodzajów działalności, takich jak bankowość lub poszukiwanie i wydobywanie ropy naftowej i gazu. W omawianym przypadku jest to tymczasem podatek od określonych ilości / wartości wydobywania.</p>

Rozdział 2 – Skorygowane podatki kwalifikowane

Oddział 1 – Przepisy ogólne

Art. 80 [Obliczenie skorygowanych podatków kwalifikowanych – zasady ogólne]

Art. 80 ust. 1 implementuje art. 21.1 Dyrektywy. Definiuje on kluczowe pojęcie skorygowanych podatków kwalifikowanych. Jak zostało wskazane, punktem wyjścia dla skorygowanych podatków kwalifikowanych jest suma ujętych w księgach kwot z tytułu podatku dochodowego w części bieżącej, z wyłączeniem kwot podatków innych niż podatki kwalifikowane. Następnie ustęp pierwszy tego artykułu określa ogólny mechanizm koniecznych dostosowań takiej sumy dla określenia sumy skorygowanych podatków

kwalifikowanych. Ustęp ten przewiduje odnoszące się do podatków kwalifikowanych odpowiednie zwiększenia (omówione w art. 81) i zmniejszenia (omówione w art. 82).

Dodatkowo, w pkt 3 i pkt 4 ustęp ten nakazuje uwzględnienie w skorygowanych podatkach kwalifikowanych skutków wyboru w zakresie kwalifikowanych udziałów własnościowych, nakazując uwzględnienie zwiększeń i zmniejszeń z tytułu takich udziałów i z tytułu kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych oraz korzyści związanych z rozliczeniem zysku lub straty zgodnie z zasadami wyboru w zakresie kwalifikowanych udziałów własnościowych.

W pkt 5 nakazano natomiast uwzględnienie zwiększenia z tytułu całkowitej korekty podatku odroczonego ustalonej dla jednostki zgodnie z przepisami kolejnych oddziałów.

Ponadto, ustęp ten przewiduje uwzględnienie w kwocie skorygowanych podatków kwalifikowanych kwot z tytułu podatków kwalifikowanych ujętych w kapitale własnym lub w innych całkowitych dochodach w części, w jakiej odnoszą się do kwot uwzględnionych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) i podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów podatkowych obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lokalizacji tej jednostki.

Przykładowo, kwoty takie są uwzględniane, gdy jednostka składowa podlega opodatkowaniu od zysków i strat, które zostały uwzględnione w innych całkowitych dochodach zgodnie z metodą przeszacowania rzeczowych aktywów trwałych. Gdy taki zysk zostanie uwzględniony w wyliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty), związany z nim wzrost podatku objętego konsolidacją zostanie uwzględniony zgodnie z niniejszym paragrafem. I odwrotnie, gdy strata powstaje w ten sam sposób, zmniejszenie powiązanych podatków kwalifikowanych zmniejszy podatki kwalifikowane zgodnie z niniejszym paragrafem.

Sposób określenia skorygowanych podatków kwalifikowanych dookreślają również Wytyczne Administracyjne z grudnia 2023. Określają one zasady postępowania, gdy okres rozliczeniowy stosowany dla celów rachunkowych nie pokrywa się z okresem rozliczeniowym dla celów podatkowych.

Przykład

Jednostka składowa zamyka swoje księgi rachunkowe na dzień 31 grudnia. Na mocy znajdujących zastosowanie do tej jednostki przepisów podatkowych jest jednak ona zobowiązana do stosowania dla celów podatkowych okresu rozliczeniowego kończącego się 30 kwietnia.

W takich sytuacjach przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego zastosowanie mogą znaleźć różne sposoby uwzględniania tych różnic.

W celu zapewnienia jednolitego podejścia w zakresie obliczania skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej, dla uwzględnienia różnic między dniem kończącym rok podatkowy w podatkach dochodowych oraz dniem kończącym rok obrotowy stosuje się zasady przyjęte przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W razie braku skonsolidowanego sprawozdania finansowego odwołuje się do innego sprawozdania finansowego wykorzystywanego do określania księgowego dochodu lub straty jednostki. Analogiczne podejście należy przyjąć w odniesieniu do określania skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek joint venture oraz grupy joint venture, jeśli stosowany przez nich okres rozliczeniowy dla celów rachunkowych i podatkowych nie obejmuje tego samego przedziału czasu.

Art. 81 [Zwiększenia podatków kwalifikowanych]

W artykule tym zaimplementowano art. 21.2 Dyrektywy. Przewidziano zwiększenia podatków kwalifikowanych, ponieważ zakres pozycji określonych w sprawozdaniu finansowym jako podatki dochodowe może być węższy niż pozycje objęte definicją podatków kwalifikowanych. Istnieją cztery rodzaje korekt wymaganych zgodnie z tym ustępem.

Po pierwsze, definicja podatków kwalifikowanych jest zasadniczo szersza niż zakres podatków, które kwalifikują się jako podatki dochodowe zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej. W związku z tym, niektóre podatki mogą nie być ujmowane jako koszt z tytułu podatku dochodowego w sprawozdaniach finansowych jednostki składowej. Zamiast tego mogą one zostać ujęte w kosztach przy obliczaniu zysku (straty) netto. W związku z tym, dla określenia skorygowanych podatków kwalifikowanych konieczne jest dodanie z powrotem wszelkich naliczonych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego, które zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym jako zwykły koszt, a nie jako podatek dochodowy. Odpowiednio o kwotę takich podatków koryguje się księgowy dochód (stratę) netto w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) netto – chodzi o korektę z tytułu obciążenia podatkowego netto.

Po drugie, konieczne jest dodanie kwoty aktywa z tytułu kwalifikowanej straty, które powstaje gdy dokonano wyboru w zakresie kwalifikowanej straty, omówionym bardziej szczegółowo poniżej. Wybór ten przewiduje stosowanie aktywa z tytułu kwalifikowanej straty w celu określenia całkowitej korekty podatku odroczonego, w miejsce stosowania zmodyfikowanych zasad rachunkowości. Aktywa z tytułu kwalifikowanej straty są wykorzystywane, gdy kwalifikowany dochód został osiągnięty za rok podatkowym następującym po roku podatkowym, w którym poniesiono kwalifikowaną stratę. Zwiększają wówczas podatki kwalifikowane uwzględniane w celu obliczenia efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji za rok podatkowy, w którym wykorzystano to aktywo.

Po trzecie, dodaje się kwotę podatków kwalifikowanych zapłaconych w odniesieniu do niepewnych pozycji podatkowych, ale tylko w zakresie kwoty, która została wcześniej potraktowana jako zmniejszenie podatków kwalifikowanych. Jak omówiono bardziej szczegółowo poniżej, gdy podatek jest naliczony w odniesieniu do niepewnych pozycji podatkowych, kwota ta nie jest uwzględniana w skorygowanych podatkach kwalifikowanych. Dopiero gdy kwota ta zostanie zapłacona zasadne jest jej uwzględnienie w skorygowanych podatkach kwalifikowanych.

Finalnie, podatki kwalifikowane zwiększa się o kwotę odliczenia podatku lub zwrotu podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi, która została ujęta w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej. Ulgi te traktuje się jako pozycję dochodu przy obliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty). W przypadku takiego odliczenia podatku lub jego zwrotu kwota, która została zaksięgowana jako zmniejszenie bieżącego obciążenia podatkowego w księgach rachunkowych jednostki składowej jest odwracana w roku podatkowym, w którym zaksięgowano bieżące obciążenie podatkowe. Zapobiega to zaniżeniu efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji w wyniku obniżenia podatków kwalifikowanych. Ustawa przewiduje odpowiadającą korektę księgowego dochodu lub straty netto, która traktuje kwotę kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi jako dochód za rok, w którym powstało prawo do takiego odliczenia lub zwrotu.

Art. 82 [Zmniejszenia podatków kwalifikowanych]

Artykuł ten implementuje art. 21.3 Dyrektywy i ma na celu zapewnienie, że obliczenia przeprowadzane dla celów efektywnej stawki podatkowej jednostki składowej odzwierciedlają tylko podatki, które powstają w odniesieniu do kwalifikowanego dochodu (straty) i które mają zostać zapłacone w ciągu trzech lat.

Po pierwsze, z kalkulacji skorygowanych podatków kwalifikowanych usuwa się kwotę podatków kwalifikowanych naliczonych w odniesieniu do dochodu wyłączonego z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Jeżeli pozycja dochodu nie jest uwzględniona w wyliczeniu kwalifikowanego dochodu (straty), podatki związane z tą pozycją nie będą uwzględniane w wyliczeniu efektywnej stawki podatkowej. Może mieć to miejsce w szczególności w przypadku podatków naliczonych w związku z dywidendami czy określonym dochodem z tytułu żeglugi międzynarodowej. Jeżeli wyłączeniu podlega cała kwota pozycji dochodu, wyłączone podatki muszą być ustalone na tej samej podstawie, bez względu na jakiegokolwiek powiązane koszty. Przykładowo, oznacza to, że w przypadku podatku u źródła od wyłączonej dywidendy cały podatek u źródła nie jest traktowany jako skorygowany podatek kwalifikowany. Wyłączenie tych podatków ze skorygowanych podatków kwalifikowanych jednej jednostki nie oznacza, że podatki te na pewno znikną całkowicie z kalkulacji podatku wyrównawczego. Nie stanie się tak, jeśli zgodnie z ustawą zostały one przypisane do innej jednostki składowej. Przykładowo, podatki kwalifikowane wynikające z dywidend lub innych wypłat od innej jednostki składowej zostają usunięte ze skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej, która otrzymała wypłatę i naliczyła koszt podatkowy, jednak są one alokowane i uwzględnione w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki składowej, która dokonała wypłaty.

Ponadto, litera b pkt 1 nakazuje odjęcie kwoty bieżącego obciążenia podatkowego, która odnosi się do niepewnej pozycji podatkowej. Biorąc pod uwagę charakter takich rozliczeń międzyokresowych, zmiany tych kwot nie mogą być uwzględnione w skorygowanych podatkach kwalifikowanych, dopóki kwota nie zostanie faktycznie zapłacona.

Litera c przewiduje natomiast zmniejszenie o kwotę podatku dochodowego w części bieżącej, którego zapłaty nie przewiduje się w okresie trzech lat od zakończenia roku podatkowego (zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki). Punkt ten ma zastosowanie w odniesieniu do kwot bieżącego obciążenia podatkowego, w związku z czym korekty po złożeniu wniosku, takie jak dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynikające z późniejszej kontroli, nie będą objęte zakresem tego paragrafu (ponieważ takie kwoty nie są uwzględniane w bieżącym obciążeniu podatkowym).

Końcowo, litera d przewiduje odpowiednie zmniejszenie w zakresie podatku dochodowego w części bieżącej należnego w związku z przychodem wyłączonym na podstawie art. 62, w części przypadającej na ten przychód.

Punkt drugi i trzeci tego ustępu (wraz z dalszymi regulacjami szczegółowymi) reguluje kwestie ulg. Niekwalifikowana zwrotna ulga i niekwalifikowana zbywalna ulga może być traktowana, dla celów rachunkowości finansowej, jako dochód jednostki składowej. Jednakże dla celów ustawy, ulgi takie są wyłączone z obliczeń kwalifikowanego dochodu (straty) i są traktowane jako zmniejszenie obciążenia podatkowego jednostki składowej. Punkt ten uzupełnia zatem działanie regulacji w zakresie kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) poprzez zapewnienie, że każda niekwalifikowana zwrotna ulga lub niekwalifikowana zbywalna ulga

jest traktowana w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej jako zmniejszenie bieżącego obciążenia podatkowego, a nie jako dodatkowa pozycja dochodu.

Skorygowane podatki kwalifikowane ulegają także zmniejszeniu o:

a) kwotę ulg podatkowych (innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi lub kwalifikowane zbywalne ulgi), które zmniejszają zobowiązanie jednostki składowej z tytułu podatków kwalifikowanych,

b) każdą kwotę uprzednio uwzględnionych podatków kwalifikowanych, która została zwrócona na rzecz jednostki składowej (w tym zwrot, który jest stosowany jako odliczenie w stosunku do innego zobowiązania z tytułu podatku kwalifikowanego), w zakresie, w jakim ulga podatkowa lub zwrot nie zostały już potraktowane jako korekta bieżącego obciążenia podatkowego w sprawozdaniu finansowym.

Zgodnie z tymi punktami skorygowane podatki kwalifikowane są zmniejszane za rok podatkowy, w którym zwrot podatku (lub możliwość późniejszego zaliczenia na poczet innych zobowiązań) jest naliczany na kontach finansowych.

W przypadku zwrotu podatków uwzględnionych w kalkulacji podatków kwalifikowanych w poprzednich okresach, punkt ten będzie miał więc zastosowanie wyłącznie, gdy zwrot (lub zaliczenie na poczet innych zobowiązań) nie stanowi korekty zobowiązania jednostki składowej z tytułu podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy w rozumieniu dalszego oddziału tego rozdziału, który reguluje korekty skorygowanych podatków kwalifikowanych w przypadku zwrotu podatku i wymaga korekty skorygowanych podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy, gdy zwrot wynosi 1 milion EUR lub więcej. Będzie on miał natomiast zastosowanie, kiedy zwrot następuje do innej jednostki składowej niż ta, które oryginalnie poniosła ciężar podatku, lub kiedy jurysdykcja zapewnia zwrot (lub zaliczenie na poczet innych zobowiązań) podatków na kapitale, które to podatki zostały uwzględnione:

- jako podatki kwalifikowane, i jednocześnie
- jako koszt w księgach, a ich zwrot (lub zaliczenie) odpowiednio jako przychód w roku zwrotu (lub zaliczenia).

Ust. 2 tego artykułu stanowi implementację pkt 2 Wytocznych administracyjnych z lipca 2023 r. w zakresie rozliczania niekwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, kwalifikowana zbywalna ulga oraz niekwalifikowana zbywalna ulga.

W odniesieniu do niekwalifikowanej zbywalnej ulgi ustęp ten rozróżnia w pkt 1 zasady jej rozliczania w zależności od tego czy prawo do tej ulgi zostało objęte przez tę jednostkę po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji (zasady sprecyzowane w literze a) czy zostało nabyte przez tę jednostkę od innej osoby (zasady sprecyzowane w literze b).

Zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit a jeżeli prawo do tej ulgi zostało objęte przez tę jednostkę po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji, to jednostka ta dokonuje zmniejszenia podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 tego artykułu w kwocie odpowiadającej **sumie** (i) kwoty dokonanego z tytułu tej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli rok ten kończy się w trakcie roku

podatkowego przyjętego dla celów ustawy oraz (ii) kwoty otrzymanej w trakcie roku podatkowego w zamian za niewykorzystany zwrot oraz odliczenie z tytułu tej ulgi.

Natomiast, w przypadku nabycia takiego prawa do ulgi przez tę jednostkę od innej osoby, zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit. b, jednostka ta dokonuje zmniejszenia podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 tego artykułu w kwocie odpowiadającej (i) nadwyżce kwoty całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi nad jej ceną nabycia, proporcjonalnie do kwoty zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli rok ten kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy, **lub** (ii) zyskowi ze sprzedaży tej ulgi, jaki jednostka osiągnęła w roku podatkowym, jeżeli strata osiągnięta z takiego zbycia innej takiej ulgi zostanie uwzględniona w sposób wskazany w art. 66 ust. 3.

Zgodnie z pkt 2 tego ustępu, w zakresie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, kwalifikowana zbywalna ulga oraz niekwalifikowana zbywalna ulga, zmniejszeń, o których mowa w ust. 1 pkt 3, jednostka składowa dokonuje w kwocie równej dokonanego z tytułu takiej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli rok ten kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy

Art. 83 [Ujęcie kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych]

Artykuł 83 stanowi implementację pkt 2.9 Wytycznych administracyjnych z lutego 2023 r. w zakresie zasad ujmowania kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych uzyskanych w związku z posiadanymi przez jednostkę składową kwalifikowanymi udziałami własnościowymi, o których mowa w regulacjach w zakresie kwalifikowanego dochodu (straty).

Ust. 1 tego artykułu rozróżnia zasady uwzględniania kwoty kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych w zależności od tego czy kwalifikowana kwota zwrotu (odpowiednio zdefiniowana dalej w tym artykule) jest większa czy mniejsza od kwoty inwestycji (zdefiniowanej we wcześniejszych artykułach na potrzeby kwalifikowanych udziałów własnościowych). Jeżeli jest ona mniejsza lub równa tej kwocie inwestycji, to zgodnie z lit. a tego punktu kwota kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych zwiększa podatki kwalifikowane, w zakresie w jakim te kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe są wykazywane w księgach tej jednostki jako zmniejszające obciążenie z tytułu podatku dochodowego. Jeżeli jest ona większa, to zgodnie z lit. b tego punktu kwota kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych zmniejsza podatki kwalifikowane.

Jednocześnie, zgodnie z ust. 2, kwota uwzględniona w obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 1 na podstawie pkt 2 ust. 1 jest ograniczona przez wysokość kwoty uwzględnionej na podstawie pkt 1 tego ustępu – nie uwzględnia się nadwyżki kwoty, o której mowa w ust. 1 pkt 2 ponad kwotę uwzględnioną na podstawie ust. 1 pkt 1.

Natomiast ust. 3 tego artykułu ogranicza jego stosowanie wskazując, że regulacje ust. 1 nie mają zastosowania jeżeli jednostka posiadająca kwalifikowane udziały własnościowe stosuje proporcjonalną metodę amortyzacji inwestycji dla celów rachunkowych albo dla celów ustawy. W takim przypadku kwalifikowana kwota zwrotu pomniejsza kwotę inwestycji proporcjonalnie do przewidywanego udziału ulg podatkowych. Ustęp ten odpowiednio definiuje przewidywany udział ulg podatkowych, wskazując że jest to stosunek w jakim pozostają kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe uzyskane w danym roku podatkowym do przewidywanej

całkowitej kwoty kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych w przewidywanym okresie trwania inwestycji.

Ust. 4 definiuje pojęcie kwalifikowanej kwoty zwrotu, enumeratywnie wyliczając pozycje, których suma stanowi tę kwotę. Zgodnie z pkt 1 są to więc kwoty ulg podatkowych oraz iloczyn straty podatkowej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji i standardowej stawki podatku dochodowego jednostki dokonującej inwestycji, jeżeli kwoty te wynikają z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji i są rozliczne przez jednostkę dokonującą inwestycji. Są to także, zgodnie z pkt 2 i 3, kwoty wszelkich wypłat do jednostki dokonującej inwestycji, w tym zwrot kapitału oraz zysk ze sprzedaży części lub wszystkich kwalifikowanych udziałów własnościowych.

Art. 84 [Rozliczenie korzyści z zysku lub straty z kwalifikowanych udziałów własnościowych]

Artykuł ten dopełnia regulacje określające zasady uwzględniania zysku lub straty z kwalifikowanych udziałów własnościowych w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty). Zgodnie z tym artykułem wszelkie korzyści podatkowe oraz podatek dochodowy w części bieżącej i odroczonej powstałe w skutek rozliczenia tego zysku lub straty uwzględnia się dla celów obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Oddział 2 - Całkowita kwota korekty podatku odroczonego

Art. 85 [Całkowita kwota korekty podatku odroczonego]

Art. 85 implementuje art. 22.2 Dyrektywy. Artykuł ten zapewnia mechanizm pozwalający uwzględnić różnice przejściowe, które powstają w przypadku ujęcia dochodu lub straty w innym roku dla celów rachunkowości finansowej niż dla celów prawa podatkowego. Określa on całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego jednostki składowej, która jest kwotą dodawaną do jej skorygowanych podatków kwalifikowanych. Punktem wyjścia dla całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego jest kwota obciążenia z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej ujęta w księgach rachunkowych jednostki składowej, jeżeli mająca zastosowanie stawka podatku jest niższa od stawki minimalnej lub, w każdym innym przypadku, kwota takiego obciążenia z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej przeliczona według stawki minimalnej. Obciążenie z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej za rok obrotowy obejmuje zmianę netto stanu aktywów i rezerw z tego tytułu pomiędzy początkiem a końcem roku obrotowego. Takie aktywa są ujmowane jako ujemne obciążenie podatkowe (tj. korzyść z tytułu podatku dochodowego), natomiast rezerwy z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej są ujmowane jako obciążenie podatkowe.

Przekształcenia obciążenia z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej można dokonać albo osobno dla poszczególnych pozycji, albo łącznie dla wszystkich pozycji wykazanych według tej samej stawki. Jeżeli składnik aktywów lub rezerwa z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej ulegnie odwróceniu, zostanie on odwrócony w tej samej kwocie i stawce, w jakiej został zarejestrowany. Odwrócenie rezerwy z tytułu podatku dochodowego w części odroczonej stanowi ujemny koszt, natomiast odwrócenie aktywa z tego tytułu jest równoznaczne z obciążeniem. Obowiązującą stawką podatku jest ta, według której została ujęta pozycja podatku odroczonego.

Wytyczne z lutego 2023 r.¹⁴² wyjaśniają potencjalne wątpliwości, które mogą powstać w zakresie obliczania całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego dla jednostki składowej.

Zgodnie z Zasadami GloBE, kwalifikowany dochód (stratę) jednostki składowej oraz jej podatki kwalifikowane należy ustalać na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. Stosownie więc do Zasad GloBE, kwalifikowany dochód (strata) jest obliczany na podstawie księgowego dochodu (straty) netto, określonego na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy. Jednocześnie, wprowadzono wyjątek od ogólnej zasady poprzez umożliwienie, w określonych okolicznościach, obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej na podstawie księgowego dochodu (straty) netto, określonego na podstawie innego akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości, używanego do prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostki.

Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki składowej oblicza się jako sumę podatków kwalifikowanych ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto tej jednostki. Dla celów obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych dla jednostki składowej należy uwzględnić ten sam standard rachunkowości, który jest używany do ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty) danej jednostki.

W świetle powyższego, w przypadku ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej na podstawie księgowego dochodu (straty) netto, określonego na podstawie standardu używanego do prowadzenia jej ksiąg (zamiast standardu zastosowanego przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania grupy), mogą powstać wątpliwości co do sposobu obliczania całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego. Wątpliwości te sprowadzają się do odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji, w której kwalifikowany dochód (strata) danej jednostki jest ustalany na podstawie danych z jej własnych ksiąg rachunkowych, istnieje możliwość ujęcia - dla celów obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego - jej obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ujętego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy.

W Wytycznych z lutego 2023 r. wskazano, że niektóre grupy międzynarodowe ujmują obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostek składowych w księgach używanych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy zamiast ujęcia ich w księgach poszczególnych jednostek. Gdyby przyjąć, że, dla celów ustalenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego można uwzględnić wyłącznie kwoty podatku odroczonego ujęte w księgach poszczególnych jednostek, takie grupy nie miałyby możliwości ujęcia kwot podatku odroczonego, odnoszącego się do kwalifikowanego dochodu (straty), dla celów obliczenia efektywnej stawki podatkowej.

Wytyczne z lutego 2023 r. wyjaśniają, że tego artykułu nie należy interpretować jako nakazującego uwzględnienie wyłącznie kwot ujętych z tego tytułu w księgach jednostki składowej dla celów obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego. Skutkiem takiego ograniczenia byłaby różna podstawa obliczanie licznika i mianownika w efektywnej stawce podatkowej. Dlatego też, jeśli w księgach rachunkowych danej jednostki nie ujęto jej obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego (ze względu na wewnętrzną praktykę grupy lub ze względu na standard użyty do przygotowania ksiąg jednostki), dla celów

¹⁴² Pkt 1.3. (*Consolidated deferred tax amounts*)

obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego jednostki uwzględnia się jej odroczonego podatek dochodowy, ujęty w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy.

Zgodnie z Wytycznymi z lutego 2023 r., obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ujęte w księgach rachunkowych jednostki składowej oraz jej obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ujęte wyłącznie w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy, podlegają uwzględnieniu dla celów obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego jednostki oraz jej skorygowanych podatków kwalifikowanych. Zasadę tę stosuje się również w przypadku jednostki składowej, która oblicza swój księgowy dochód (stratę) netto na podstawie danych z jej własnych ksiąg rachunkowych.

W przypadku, gdy w księgach rachunkowych jednostki nie uwzględniono jej odroczonego podatku dochodowego zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości, używanym do przygotowania jej ksiąg, jej obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy (inne niż te związane z zaksięgowaniem zakupu w związku z procesem przejęcia działalności lub w związku z wyłączonymi pozycjami przychodów lub kosztów) podlegają uwzględnieniu dla celów obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego jednostki oraz jej skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Licznik (skorygowane podatki kwalifikowane) i mianownik (kwalifikowany dochód lub strata) dla obliczenia efektywnej stawki podatkowej należy ustalać konsekwentnie, stosując ten sam standard rachunkowości. Obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, brane pod uwagę w ramach tej zasady, to obciążenia związane z różnicami przejściowymi pomiędzy standardem rachunkowości, stosowanym do ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), a standardem użytym do ustalenia krajowego dochodu do opodatkowania. Wszelkie obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do jednostki składowej są uwzględniane wyłącznie zgodnie z tą zasadą w zakresie, w jakim obciążenia te odnoszą się do kwot uwzględnionych w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty).

Art. 86 [Wyłączenia z całkowitej korekty podatku odroczonego]

Art. 86 implementuje art. 22.5 Dyrektywy zawierający wyłączenia z kwoty całkowitej korekty podatku odroczonego.

Przede wszystkim, z całkowitej korekty podatku odroczonego wyłączono ujęte w księgach kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do enumeratywnie wyliczonych pozycji.

- Po pierwsze, kwotę obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do wszelkich pozycji wyłączonych z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Jeżeli jednostka składowa generuje składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do dochodu wyłączonego z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty), takiego składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie można konsekwentnie później wykorzystać do zwiększenia kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych.
- Po drugie, wyłączeniu podlegają obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanego z niedozwolonymi i niewykorzystanymi rozliczeniami międzyokresowymi, których to definicje zawarto odpowiednio w ustępie drugim i trzecim tego artykułu. Głównym powodem wykluczenia takich kwot do czasu ich

zapłaty jest niepewność co do tego, czy takie kwoty zostaną faktycznie zapłacone (w przypadku niedozwolonego rozliczenia międzyokresowego) lub kiedy kwoty zostaną zapłacone (w przypadku niewykorzystanego rozliczenia międzyokresowego).

- Kolejno, wyłączeniu podlegają kwoty obciążenia z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które wynikają ze zmiany obowiązującej krajowej stawki podatku. Kwota ta jest wyłączona, ponieważ kwoty naliczone z tego tytułu stanowią po prostu zmiany w kwotach już naliczonych i nie powinny być brane pod uwagę jako dodatkowe podatki objęte umową w roku podatkowym. Przykładowo, jeśli w sprawozdaniu finansowym pojawi się dodatkowy koszt odroczonego podatku dochodowego, ponieważ stawka podatku wzrosła z 10% do 15%, kwoty tej nie należy dodawać do podatków kwalifikowanych, ponieważ nie ma ona związku z kwalifikowanym dochodem (stratą) w bieżącym roku podatkowym. Art. 88 zawiera zasady regulujące sposób uwzględniania zmian krajowych stawek podatku na potrzeby ustawy w celu zapewnienia odpowiedniego zaliczenia zapłaconego podatku.
- Końcowo, wyłączeniu podlegają kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w związku z powstaniem ulg podatkowych oraz obciążenie z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku z wykorzystaniem ulg podatkowych.

Ulgą podatkową, o której mowa powyżej, obejmuje ulgi podatkowe przyznane w danej jurysdykcji w związku z zobowiązaniem podatkowym nałożonym w innej jurysdykcji lub nałożonym na zyski wypłacone przez inny podmiot (np. zagraniczne ulgi podatkowe).

Ponieważ zastosowanie ulg podatkowych jest wyłączone z kwoty całkowitej korekty podatku odroczonego, wszelkie zmiany w obciążeniu z tytułu odroczonego podatku dochodowego z nich wynikające są wyłączone z obliczenia kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Jednocześnie, ze względu na to, że aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynikające z zastosowania ulg podatkowych są wyłączone z całkowitej kwoty korekty z tytułu odroczonego podatku dochodowego i nie obniżą skorygowanych podatków kwalifikowanych, zastosowanie ulg podatkowych nie powinno skutkować koniecznością obliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego.

Dodatkowo, w **pkt 2** ust. 1 dokonano implementacji art. 22.5 Dyrektywy. Aby zapobiec zniekształceniom, wykluczono korekty wyceny lub korekty ujmowania księgowego w odniesieniu do aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ponieważ utworzenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego zmniejsza skorygowane podatki kwalifikowane, konieczne jest zapewnienie, że składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego odnoszący się do krajowej straty podatkowej zostanie zarejestrowany dla celów ustawy w tym samym roku co ta strata.

Ust. 2 i 3 art. 86 stanowią implementację art. 22.1 Dyrektywy (odpowiednio litery a i b). Ustęp 2 definiuje wskazane w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit b niedozwolone rozliczenia międzyokresowe. Regulacje te mają na celu zapobieżenie uwzględnianiu w kwocie skorygowanego podatku kwalifikowanego rozliczeń międzyokresowych podatku dotyczących niepewnych pozycji podatkowych i wypłat dokonanych przez jednostkę składową.

Kwoty naliczone w związku z niepewnymi pozycjami podatkowymi są niedozwolone, ze względu na ustalenia jednostki, że podatki są nienależne oraz dużą niepewność co do tego, czy kwoty te zostaną finalnie zapłacone. Chociaż dokładne kryteria mogą się różnić w ramach

akceptowalnych standardów rachunkowości finansowej, pozycje takie zazwyczaj wynikają z przyjęcia przez jednostkę składową stanowiska, że zapłata takiej kwoty jest mało prawdopodobna. Biorąc pod uwagę charakter takich rozliczeń międzyokresowych, do momentu faktycznej zapłaty kwoty te nie mogą być traktowane jako podatki kwalifikowane.

Podatki pobierane od wypłat, takie jak podatki u źródła i podatki od podstawy netto od dywidend, są zazwyczaj nakładane, gdy jednostka dokonuje wypłaty na rzecz swoich akcjonariuszy (udziałowców). Ponieważ to grupy zasadniczo decydują o terminie takich wypłat, zwiększenie na bieżąco skorygowanych podatków kwalifikowanych z tytułu naliczonych kwot podatku odroczonego byłoby niezgodne z założeniami ustawy.

Ustęp 3 przewiduje także opcję uproszczenia ponownego ujmowania rezerw, o ile dokonano odpowiedniego wyboru. Ustęp ten umożliwia jednostce składowej wykluczenie z łącznej kwoty korekty podatku odroczonego wszelkich rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, których zapłaty nie przewiduje się w terminie 5 lat (tj. w terminie określonym w art. 89). Uproszczenie to pozwala na wyłączenie rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które prawie na pewno będą wymagały ponownego ujęcia. Ogranicza to konieczność bieżącego monitorowania tych zobowiązań i ponownego obliczania podatku wyrównawczego kilka lat później.

Art. 87 [Zwiększenia całkowitej korekty podatku odroczonego]

Art. 87 ustawy stanowi implementację art. 22.3 Dyrektywy i określa on pozycje o jakie dokonuje się zwiększeń całkowitej korekty podatku odroczonego.

Zgodnie z pkt 1 tego artykułu całkowitą korektę podatku odroczonego zwiększa się o ujętą w księgach kwotę niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych lub niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych, która została zapłacona w roku podatkowym. Natomiast zgodnie z pkt 2 art. 87 całkowitą korektę podatku odroczonego zwiększa się o ujętą w księgach kwotę rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujętej ponownie zgodnie z art. 89, ustalonej w jednym z poprzednich lat podatkowych i rozwiązanej w roku podatkowym.

Podkreślenia wymaga, że w obu przypadkach zwiększeń dokonuje się jedynie w zakresie, w jakim kwoty te zostały ujęte w księgach jednostki składowej.

Pkt 1 tego artykułu jest konsekwencją wcześniejszego wyłączenia kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych i niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych. Pozycje te nie są ujmowane w całkowitej korekcie podatku odroczonego ze względu na ich niepewny charakter. Kiedy jednak zostają one zapłacone konieczne jest ich odpowiednie uwzględnienie, aby podatek taki został uwzględniony w kalkulacji na potrzeby ustawy. Analogicznie, w pkt 2 tego artykułu zapewniono odpowiednie uwzględnienie zapłaconej kwoty podatku odroczonego, także wyłączonej (ze względu na swój niepewny charakter) z kalkulacji dokonywanej na potrzeby ustawy do momentu jej zapłaty.

Art. 88 [Zmniejszenia całkowitej korekty podatku odroczonego]

Art. 88 ustawy stanowi implementację art. 22.4, art. 22.5 lit c Dyrektywy oraz art. 22.6 Dyrektywy i określa on pozycje o jakie dokonuje się zmniejszeń całkowitej korekty podatku odroczonego oraz warunki, pod jakimi dokonuje się tych zmniejszeń.

Pierwszą pozycją zmniejszającą całkowitą korektę podatku odroczonego jest hipotetyczna kwota z tytułu straty podatkowej, odpowiadająca wysokości składnika aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, który zostałby utworzony w przypadku, jednostki, która poniosła stratę podatkową. Jest to pozycja aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku kiedy aktywo z tytułu podatku odroczonego powinno zostać rozpoznane, ale nie zostało ze względu na niespełnienie rachunkowych kryteriów ujmowania. Zasada ta jest następstwem zasady, zgodnie z którą pomija się korekty wyceny lub księgowe ujęcie korekty. Regulacje te przewidują utworzenie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla celów ustawy w roku, w którym nastąpiła strata. Ponadto, utworzenie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kolejnych latach (kiedy spełnione zostaną kryteria ujęcia) jest ignorowane. Utworzenie aktywa jednocześnie ze stratą ma na celu zapewnienie, że nie wystąpi opodatkowanie wyrównawcze wyłącznie ze względu na niespełnienie rachunkowych kryteriów uznania straty.

Przykład:

W roku 1 jednostka składowa grupy A generuje kwalifikowaną stratę i stratę podatkową w rozumieniu krajowych przepisów podatkowych w wysokości 100. Składnik aktywów podatkowych nie jest tworzony dla celów rachunkowości finansowej, ponieważ nie zostały spełnione kryteria jego ujęcia (tj. nie ma prognozy przyszłych zysków). Stosowanie niniejszego punktu (c) skutkuje powstaniem aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 15 w roku 1 (odpowiada ono aktywom z tytułu odroczonego podatku, które w przeciwnym razie byłyby rejestrowane według stawki minimalnej). W roku 2 jednostka składowa grupy A nie uzyskuje dochodu podlegającego opodatkowaniu ani kwalifikowanego dochodu. Istnieją jednak prognozy przyszłych zysków i aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynoszące 15 jest rejestrowane w celach finansowych, ponieważ spełnione są kryteria ujęcia. Jednak zgodnie z zasadami dotyczącymi hipotetycznej kwoty z tytułu straty podatkowej nie jest to brane pod uwagę. W roku 3 jednostka składowa uzyskuje kwalifikowany dochód w wysokości 100 i przenosi na następny okres krajową stratę podatkową. W roku 3 stosuje się więc aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynoszące 15.

Drugą pozycją zmniejszającą całkowitą korektę podatku odroczonego jest kwota wynikająca z przeliczenia kwalifikowanej straty, odpowiadająca wysokości składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego, który jest przypisany do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej w wysokości odpowiadającej kwocie nadwyżki wartości tego składnika aktywów przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej ponad wartość tego składnika ujętego według stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa. Zachowuje się przy tym podstawową zasadę, że kwalifikowana strata w wysokości 1 PLN powinna zrównoważyć kwalifikowany dochód na poziomie 1 PLN.

Przykład:

Jeśli składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego został wykazany według stawki 5%, kwalifikowana strata w wysokości 100 skutkuje aktywem z tytułu odroczonego podatku dochodowego w wysokości 5. W przypadku późniejszego osiągnięcia 100 dochodu, ten składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest odwracany i dodawany do podatków kwalifikowanych. W przypadku braku takiej regulacji pozwalającej na przeliczenie kwalifikowanej straty, wskutek uzyskania 100 dochodu naliczono by globalny podatek wyrównawczy w wysokości 10. Zezwolenie na przeliczenie kwalifikowanej straty według stawki minimalnej (tj. zwiększenie wartości rozpoznanego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego od 5 do 15

w odniesieniu do kwalifikowanej straty) zapobiega takiemu wynikowi i zapewnia, że strata 100 jest rozliczana ze 100 dochodu.

Powyższe zasady dotyczące kwoty wynikającej z przeliczenia kwalifikowanej straty stosuje się, jeżeli podatnik wykáže, że składnik aktywów przeliczony według minimalnej stawki podatkowej za ten rok podatkowy można przypisać kwalifikowanej stracie.

Art. 89 [Ponowne ujęcie rezerwy]

Art. 89 projektu stanowi implementację art. 22 ust. 7 i 8 Dyrektywy. Określa on zasady ponownego ujęcia w księgach rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, które nie podlegają odwróceniu w terminie pięciu lat. Rezerwy takie podlegają rozwiązaniu w roku podatkowym, w którym zostały pierwotnie uwzględnione w łącznej kwocie korekty z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Zasada ta nie ma jednak zastosowania od zwiększeń rezerw z tytułu podatku odroczonego określonych w ustępie trzecim tego artykułu.

Celem tej regulacji jest zapewnienie, że co do zasady rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego są faktycznie rozliczane w wymaganym terminie (nie jest to wymagane jedynie w przypadku rezerw tworzonych w odniesieniu do kategorii enumeratywnie wymienionych w ust. 3).

Każda taka pozycja powinna być sprawdzana w każdym roku podatkowym pod kątem konieczności ponownego ujęcia w księgach.

Przykład:

W roku 0 jednostka składowa rozpoznaje kwotę jako rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego i włącza tę kwotę do skorygowanych podatków kwalifikowanych. Kategoria dochodu, do której odnosi się ta rezerwa, nie została wymieniona w ustępie trzecim. Jeżeli rezerwa ta nie zostaje rozwiązana w piątym roku (czyli 5 lat podatkowych od roku kiedy kwota została ujęta) podlega ponownemu ujęciu na podstawie tego ustępu. Odpowiednio, zobowiązanie z tytułu podatku wyrównawczego za rok 0 musi zostać przeliczone zgodnie z przepisami działu II.

Jak zostało wskazane, wyjątkiem od powyższej zasady są kwoty wymienione w ustępie trzecim. Kwoty te nie wymagają więc monitorowania na bieżąco pod kątem obowiązkowego ponownego ujęcia w księgach. Są to kwoty odnoszące się do różnic przejściowych, które są zazwyczaj powiązane z istotną działalnością w danej jurysdykcji lub są różnicami, które nie są podatne na manipulację. W związku z tym, aby zmniejszyć obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów, uwzględniono te elementy niskiego ryzyka, które z czasem z pewnością ulegną odwróceniu, i których monitorowanie na bieżąco nie jest konieczne.

Art. 90 [Rozliczenie zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego]

Przepis art. 90 dotyczy specyficznych sytuacji, w których system podatkowy wymaga, aby strata podatkowa ze źródeł krajowych była kompensowana dochodem zagranicznej jednostki kontrolowanej przed uwzględnieniem jakichkolwiek kwot kredytu podatkowego w odniesieniu do tego dochodu. W takich przypadkach podatek zapłacony przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w jurysdykcji jej lokalizacji, nie jest rozliczany z podatkiem dochodowym w jurysdykcji właściciela zagranicznej jednostki kontrolowanej, lecz przenoszony na kolejne lata podatkowe do rozliczenia. W takim przypadku przy wyliczaniu efektywnej stawki podatkowej dla celów ustawy w kolejnych latach nie uwzględnia się wartości przeniesionego kredytu podatkowego wykorzystanego w kolejnych okresach rozliczeniowych. Wynika to faktu, iż w

odniesieniu do tej kwoty kredytu podatkowego w roku poniesienia straty podatkowej ze źródeł krajowych nie tworzy się dla celów rachunkowych aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W celu uzyskania funkcjonalnie równoważnych wyników, jak w przypadkach gdy kompensacja straty krajowej z dochodem zagranicznym nie jest wymagana, tworzy się tzw. „zastępcze” aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego dla celów ustawy.

W ramach ust. 2 zdefiniowano warunki, które powinny spełniać przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych, aby możliwe było utworzenie zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Z kolei w ramach ust. 3 zawarto regulacje wprowadzające limit w ustalaniu wartości zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Art. 91 [Ograniczenie stosowania w przypadku wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty]

Artykuł ten wprowadza ograniczenie stosowania regulacji dotyczących całkowitej korekty podatku odroczonego. Zasad tych nie stosuje się do jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty, uregulowanego w kolejnych artykułach.

Oddział 3 - Wybór dotyczący kwalifikowanej straty

Art. 92 [Wybór dotyczący kwalifikowanej straty]

Art. 92 implementuje artykuł 23 Dyrektywy. Przewiduje on możliwość ustalenia, dla celów Systemu GloBE, specjalnych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jeżeli w danej jurysdykcji wystąpiła **jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto**.

Stosowanie tej metody jest zależne od dokonania wyboru określanego jako **wybór dotyczący kwalifikowanej straty**. W przypadku dokonania takiego wyboru metoda opisana w tym artykule jest **stosowana w miejsce zasad związanych z całkowitą korektą podatku odroczonego**.

Regulacja ta została przewidziana przede wszystkim jako uproszczenie w odniesieniu do jurysdykcji, które nie nakładają podatku dochodowego od osób prawnych lub nakładają go według bardzo niskiej stawki. Jeżeli bowiem jednostka składowa jest zlokalizowana w jurysdykcji, która nie nakłada podatku CIT, jednostka ta nie tworzy żadnego aktywa z tytułu podatku odroczonego z tytułu poniesionych strat. Stąd, dokonanie omawianego wyboru zapewnia aktywo z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do strat, które w innym przypadku nie byłyby rozpoznane na potrzeby Systemu GloBE, co mogłoby doprowadzić do zwiększonego opodatkowania wyrównawczego.

Należy podkreślić, że omawiany wybór jest, co do zasady, **wyborem jurysdykcyjnym**. Tym samym, zgodnie z **ust. 2** wyboru tego dokonuje się, zasadniczo, dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji. Wyboru można dokonać w odniesieniu do dowolnej jurysdykcji, za wyjątkiem jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki składowe danej grupy objęte systemem opartym na opodatkowaniu wypłaty zysku, o którym mowa w art. 115 ust. 1.

Jeżeli dokonano wskazanego wyboru i wystąpiła jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto, w świetle **ust. 1** tworzy się – dla celów Systemu GloBE - aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (określane jako **aktywa od kwalifikowanej straty**). Wartość tych aktywów ustala się mnożąc wartość jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto przez minimalną stawkę podatkową (15%). Aktywo to może zostać przeniesione na przyszłe lata i wykorzystane za

każdy kolejny rok podatkowy, w którym występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto. Zarazem, wykorzystana kwota aktywów od kwalifikowanej straty zwiększa podatki kwalifikowane.

Odpowiednio, uregulowano sytuację, w której wskazany wybór zostaje odwołany. Wymaga on, aby wszelkie pozostałe na podstawie tej regulacji aktywa od kwalifikowanej straty zostały zredukowane do zera, począwszy od roku, za który wybór ten został odwołany. Jest to wymagane, ponieważ w przypadku przywrócenia metody rozliczania całkowitej korekty podatku odroczonego, uwzględnia się historyczne aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego (księgowane tak, jakby zostały obliczone zgodnie z zasadami ogólnymi za poprzednie lata podatkowe). Dalsze rozliczanie aktywów od kwalifikowanej straty mogłoby skutkować podwójną korzyścią z tytułu poniesionych strat.

Końcowo, zawarto przepisy szczególne, określające zasady dokonywania wyboru w przypadku restrukturyzacji oraz w odniesieniu do jednostki pośredniczącej, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla i która poniosła kwalifikowaną stratę.

W przypadku restrukturyzacji grupy regulacja ta dotyczy aktywów od kwalifikowanej straty związanych z przejmowanymi jednostkami składowymi. Aktywa te podlegają rozliczeniu przez grupę restrukturyzowaną, w jurysdykcji w odniesieniu do której dokonano wyboru. Jeżeli jednak w wyniku restrukturyzacji grupa nie posiada jednostek składowych w tej jurysdykcji to uznaje się, że nieodliczone aktywa od kwalifikowanej straty wynoszą dla tej grupy i w odniesieniu do tej jurysdykcji zero.

Rozwiązanie w zakresie jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla ma na celu zapewnienie, że straty ponoszone przez akcjonariuszy (udziałowców) nie będą podwójnie liczone. Taka kwalifikowana strata pozostaje stratą jednostki dominującej najwyższego szczebla będącej jednostką pośredniczącą i może zostać wykorzystana wyłącznie do pokrycia przyszłych kwalifikowanych strat. Konsekwentnie, ponieważ inne jednostki składowe nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanej straty takiej jednostki pośredniczącej, wyboru tego dokonuje się wyłącznie w odniesieniu do tej jednostki. Podkreślenia wymaga, że takiego wyboru i odpowiednio odrębnego określenia kwalifikowanych aktywów tej jednostki dokonuje się niezależnie od tego, czy analogicznego wyboru dokonano w odniesieniu do pozostałych jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji.

Oddział 4 – Przydzielenie podatków kwalifikowanych

Art. 93 [Przydzielenie podatków kwalifikowanych]

Art. 93 projektu stanowi implementację art. 24.1–5 Dyrektywy i określa zasady przydzielenia (alokacji) kwoty podatków kwalifikowanych pomiędzy jednostką składową a inne podmioty.

Alokacja podatków kwalifikowanych konieczna jest przede wszystkim kiedy są one nakładane na daną jednostkę składową w odniesieniu do dochodu uwzględnianego przez inną jednostkę składową lub są nakładane przez jurysdykcję inną niż jurysdykcja lokalizacji danej jednostki (np. podatki nakładane w ramach systemu zagranicznych jednostek kontrolowanych, czy podatku u źródła). Podobne zasady są wymagane również dla prawidłowej alokacji podatków kwalifikowanych pomiędzy centrale i ich zakłady oraz jednostki hybrydowe i ich właściciele, a także w przypadku podatków nakładanych na dywidendy lub wypłaty o podobnym charakterze, innych niż podatki u źródła.

Podkreślenia wymaga, że zasady dotyczące alokacji podatków kwalifikowanych opierają się na tym samym schemacie co alokacja kwalifikowanego dochodu. Zatem, kiedy jednostka składowa uwzględnia dany dochód przy obliczaniu swojego kwalifikowanego dochodu (straty), podatki kwalifikowane odpowiadające temu dochodowi uwzględnia się w celu obliczenia efektywnej stawki podatkowej dla jurysdykcji, w której jest zlokalizowana. Wprowadzana regulacja w kolejnych punktach **ustępu 1** (1-5) wskazuje zatem metodologię postępowania przy przydzielaniu podatków kwalifikowanych między jednostkami grupy, celem ich przypisania do jednostki, która faktycznie uzyskała opodatowany dochód.

Podatki kwalifikowane w części odnoszącej się do kwalifikowanego dochodu (straty):

- stałego zakładu (ujęte w księgach jednostki składowej, w szczególności centrali czy stałego zakładu) – przydzielane są odpowiednio do tego zakładu (**pkt 1**);
- jednostki będącej właścicielem jednostki transparentnej podatkowo (ujęte w księgach tej jednostki) – przydzielane są odpowiednio temu właścicielowi (**pkt 2**);
- jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną (CFC) (ujęte w księgach jednostki będącej właścicielem w jurysdykcji jego lokalizacji) – przydzielane są odpowiednio takiej jednostce (**pkt 3**);
- jednostki hybrydowej (ujęte w księgach jednostki składowej będącej właścicielem) – przydzielane są odpowiednio tej jednostce (**pkt 4**);
- jednostki składowej z tytułu dokonanych przez nią wypłat dywidend lub innych wypłat o podobnym charakterze (ujęte w księgach jednostki będącej bezpośrednim właścicielem) – przydzielane są takiej jednostce (**pkt 5**)

W zakresie omawianego ustępu 1 dodatkowego komentarza wymaga przypadek określony w pkt 5¹⁴³, zgodnie z którym podatki kwalifikowane od dochodów z wypłacanych udziałowcom (z tyt. udziałów własnościowych) dywidend lub innych podobnych wypłat są alokowane w wypłacającej je jednostce składowej. Wymienione wypłaty obejmują podatek u źródła oraz podatki na zasadzie netto poniesione przez jednostki będące bezpośrednim właścicielem jednostki składowej. Co do zasady, podatki u źródła są nakładane i pobierane zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji jednostki wypłacającej, natomiast podatek dochodowy jest domeną (i obowiązkiem) właściciela jednostki składowej.

Jako że powyższa zasada ma odpowiednie zastosowanie do podatków kwalifikowanych od każdego rodzaju wypłat z tytułu udziału (udziałów własnościowych) w wypłacającej jednostce składowej, objęte nią zostaną także podatki **od wypłat niespełniających definicji dywidendy** do celów podatkowych w jurysdykcji lokalizacji otrzymującego - gdy ten udział jest traktowany w jurysdykcji jednostki nakładającej podatek jako udział kapitałowy do celów podatkowych jak i rachunkowych.

Wspomniany przepis stosuje się również do podatków kwalifikowanych **od domniemanych (zakładanych) wypłat**, których ciężar spoczywa na właścicielach jednostki składowej. Obejmują one podatki (inne niż nakładane w ramach systemu zagranicznych jednostek kontrolowanych) obciążające udziałowca w związku z niewypłaconym zyskiem lub kapitałem jednostki, w której posiada udziały własnościowe, w tym uzgodnione dywidendy.

W **ust. 2** wyodrębniono definicję jednostki hybrydowej. Jest to jednostka traktowana jako nietransparentna podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana,

¹⁴³ Wytyczne wydane w ramach wdrażania Systemu GloBE dot. stosowania art. 84 – Rozdział „2.6. Covered Taxes on deemed distributions” [AG22.04.T11], dot. art. 4.3.2 lit e Modelowych zasad.

oraz jako transparentna podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowany jej właściciel. Podkreślenia wymaga, że definicja ta pozwala na uznanie jednostki za jednostkę hybrydową wyłącznie w stosunku do właścicieli, którzy traktują ją jako transparentną podatkowo.

Art. 94 [Podatki kwalifikowane od dochodu pasywnego ZJK]

W **art. 94** dokonano implementacji ustępu szóstego art. 24 Dyrektywy oraz art. 7 Dyrektywy. Określa on zasady uwzględnienia w skorygowanych podatkach kwalifikowanych podatków kwalifikowanych od dochodu pasywnego alokowanych do danej jednostki. Ma ona na celu ograniczenie nadmiernego alokowania podatków od dochodu pasywnego od jednostki będącej właścicielem do ZJK. Zasada ta ma na celu zapewnienie, w odniesieniu do dochodu mobilnego, integralności przepisów dotyczących kalkulacji dokonywanych względem danej jurysdykcji. W przypadku braku tego artykułu, zasady alokacji do jednostki składowej podatków płaconych przez jednostki będące właścicielem w ramach systemu zagranicznych jednostek kontrolowanych lub w odniesieniu do jednostki hybrydowej, skutecznie łączyłyby podatki płacone przez właściciela w jurysdykcji o wysokim poziomie opodatkowania z dochodem jednostki składowej zlokalizowanej w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania. Bez tej regulacji możliwe byłoby więc przenoszenia dochodów z jurysdykcji o wysokim poziomie opodatkowania do jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, w celu zmniejszenia całkowitego zobowiązania podatkowego w ramach grupy (w tym zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego).

Pozostała, po zastosowaniu tej zasady, kwota podatków kwalifikowanych, które zostały naliczone przez jednostkę będącą właścicielem jednostki w związku z takim dochodem pasywnym, uwzględniana jest w jej podatkach kwalifikowanych. W praktyce zasada ta skutkować więc będzie ograniczeniem zaliczenia podatków kwalifikowanych związanych z takim dochodem pasywnym do kalkulacji efektywnej stawki podatkowej.

Art. 95 [Alokacja podatków kwalifikowanych między zakładem a centralą]

Art. 95 stanowi implementację ustępu siódmego art. 24 Dyrektywy i określa szczegółowe zasady alokacji podatków kwalifikowanych, kiedy zgodnie z ustawą kwalifikowany dochód stałego zakładu traktowany jest jako kwalifikowany dochód centrali. Podatki takie stanowią wówczas podatki kwalifikowane centrali, jednak maksymalnie w kwocie odpowiadającej iloczynowi takiego dochodu zakładu i najwyższej nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych obowiązującej zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji centrali. Warunek, że stawka ta ma mieć zastosowanie do dochodu, który nie podlega zwolnieniu, wyłączeniu z opodatkowania, ulgom podatkowym ani innym preferencjom podatkowym stanowi rozwinięcie zastosowanego w Dyrektywie pojęcia stawki stosowanej do „zwykłego dochodu”. Zgodnie z Komentarzem stawka ta powinna być rozumiana zgodnie ze znaczeniem przyjętym w paragrafie 32 raportu OECD z 2015 r. na temat: Działanie 2: Neutralizacja skutków niedopasowań hybrydowych. Nie obejmuje to również stawek, które mają zastosowanie jedynie do określonych sektorów biznesowych (OECD, 2015).

Sytuacja taka ma miejsce, gdy strata zakładu została potraktowana jako strata centrali na potrzeby ustawy. W większości przypadków, w jurysdykcji zakładu nie będzie podatków (ze względu na to, że jurysdykcja pozwala zakładowi na rozliczenie swojej straty lub, rzadziej, ponieważ zakład nie podlega podatkowi w danej jurysdykcji). W takim przypadku, jeżeli kwalifikowana strata zakładu jest traktowana jako wydatek centrali, każde aktywo z tytułu

odroczonego podatku dochodowego utworzone w związku ze stratą podatkową w jurysdykcji zakładu nie pomniejsza skorygowanych podatków kwalifikowanych w jurysdykcji zakładu lub centrali. Odpowiednio, gdy aktywo z tytułu podatku odroczonego rozpoznane przez zakład zostaje wykorzystane w jurysdykcji zakładu, skorygowane podatki kwalifikowane w jurysdykcji zakładu lub centrali nie ulegają zwiększeniu.

Artykuł ten nie wyłącza jednak zastosowania pozostałych artykułów tego rozdziału do aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego takiego zakładu.

Oddział 5 - Korekty podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania i zmiany stawek podatkowych

Art. 96 [Korekta podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania]

Art. 96 stanowi implementację art. 25 ust. 1 i ust. 4 Dyrektywy i określa:

(i) zasady uwzględniania w podatkach kwalifikowanych zmian ich wysokości, które nastąpiły po dacie złożenia zeznania, oraz

(ii) obowiązek zmiany wysokości podatków kwalifikowanych za dany rok podatkowy w przypadku braku zapłaty podatku dochodowego w części bieżącej, który został uwzględniony w podatkach kwalifikowanych za lata poprzedzające.

Ponadto, zgodnie z Komentarzem, zasady dotyczące zmian w podatkach kwalifikowanych stosuje się odpowiednio do określonych korekt w zakresie kwalifikowanego dochodu (straty). Aspekt ten został uwzględniony w ust. 2 tego artykułu.

Odpowiednie określenie kwoty podatków kwalifikowanych uwzględnianej w kalkulacji podatku wyrównawczego jest kluczowe, ponieważ wpływa na poziom efektywnej stawki podatkowej, a tym samym decyduje o zaistnieniu obowiązku w podatku wyrównawczym i kwocie tego podatku.

Zasady uwzględniania zmian w podatkach kwalifikowanych różnią się w zależności od tego czy dokonywana zmiana polega na ich podwyższeniu czy na obniżeniu. W pierwszym przypadku uwzględnia się ją w podatkach kwalifikowanych za dany rok podatkowy (bieżący rok dokonania korekty), w drugim – za poprzedzający rok podatkowy (lata podatkowe). Uwzględniając zmianę za poprzedzający rok podatkowy (lata podatkowe) uwzględnia się ją w podatkach kwalifikowanych, których zmiana ta dotyczy.

Uwzględnienie zmiany polegającej na podwyższeniu podatków kwalifikowanych w bieżącym roku podatkowym nie aż tak dokładne, jakim byłoby uwzględnienie jej w odpowiednich poprzedzających latach podatkowych. Zmiana ta nie umożliwia jednak uniknięcia podatku wyrównawczego, a uwzględnienie jej w bieżącym roku podatkowym jest znaczącym ułatwieniem administracyjnym. Ponadto, takie jej ujęcie nie skutkuje zwrotami zapłaconego podatku wyrównawczego.

Korekta polegająca na obniżeniu podatków kwalifikowanych musi być uwzględniana w roku, którego dotyczy, ponieważ może ona oznaczać, że podatek wyrównawczy za ten rok został zaniżony bądź (niezasadnie) w ogóle nie został obliczony. Korekta w roku bieżącym mogłaby nie odzwierciedlać unikniętego w ten sposób podatku wyrównawczego. Dlatego też, korekta polegająca na obniżeniu podatków kwalifikowanych skutkuje koniecznością ponownego obliczenia efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego za rok, którego dotyczy. Ponowne ustalenie może zostać dokonane za poprzedzające lata podatkowe jedynie w zakresie,

w jakim nie skutkuje zwrotem podatku wyrównawczego. Jeżeli skutkowałyby ono takim zwrotem, musi zostać uwzględnione w roku, w którym dokonano ponownego ustalenia.

Wyjątkiem jest zmiana uznawana za nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych w rozumieniu ust. 1 pkt 1 lit a tego artykułu. Nieistotnym obniżeniem podatków kwalifikowanych jest łączne obniżenie podatków kwalifikowanych ustalonych w odniesieniu do danej jurysdykcji za rok podatkowy o mniej niż 1 mln EUR. Zmiana taka jest traktowana analogicznie od podwyższenia podatków kwalifikowanych, czyli jest uwzględniana w podatkach kwalifikowanych za dany rok podatkowy i uwzględniana na bieżąco przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej oraz podatku wyrównawczego. Wyjątek ten ma zastosowanie wyłącznie jeśli dokonano odpowiedniego wyboru w tym zakresie. Zgodnie z tym artykułem dokonanie wyboru i potraktowanie nieistotnego obniżenia podatków kwalifikowanych jako korekty podatków kwalifikowanych w roku, w którym dokonano ponownego ustalenia jest możliwe co roku.

Jednocześnie, korekta błędu rachunkowego w określeniu kwalifikowanego dochodu (straty) za poprzedni rok podatkowy jest co do zasady uwzględniana w bieżącym roku podatkowym jako dodatkowy dochód lub wydatek. Jednak zgodnie z ustępem drugim tego artykułu, jeżeli błąd dotyczył dochodu podlegającego opodatkowaniu i skutkuje istotnym zmniejszeniem podatków kwalifikowanych za poprzedzający rok obrotowy, także korekta kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględniana jest za ten poprzedzający rok (z zastrzeżeniem ograniczeń opisanych powyżej). Ma to na celu zapewnienie, że kwalifikowany dochód (strata) oraz podatki kwalifikowane z nim powiązane uwzględniono w obliczeniach efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego za ten sam rok obrotowy (i uniknięto zniekształcenia wyniku).

Kiedy więc korekta jest lub skutkuje istotnym obniżeniem podatków kwalifikowanych podatnik musi zrobić dwie rzeczy, aby określić podatek wyrównawczy za ten rok w odpowiedniej wysokości.

Po pierwsze, musi ustalić, czy błąd w obliczeniu podatku wynikał z błędu w obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz czy wystąpił (odpowiadający temu błędowi) błąd w obliczeniu dochodu finansowego jednostki składowej. Jeżeli tak, w oparciu o tak skorygowane dane ponownie ustala się zarówno podatki, jak i kwalifikowany dochód (stratę) za poprzedni rok.

Po drugie, należy ponownie ustalić efektywną stawkę podatkową i jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy¹⁴⁴ za poprzedni rok w oparciu o ponownie ustalone podatki i, jeśli również skorygowany, kwalifikowany dochód (stratę). Jeżeli to ponowne ustalenie skutkuje naliczeniem dodatkowego podatku wyrównawczego, taki podatek jest uwzględniany w podatku wyrównawczym za rok podatkowy, w którym dokonano ponownego ustalenia. Sytuacja taka nie skutkuje obowiązkiem zmiany przez grupę informacji czy deklaracji podatkowych.

Aktualność zachowuje jednak zasada, że ponowne ustalenie może zostać dokonane za poprzedzające lata podatkowe jedynie w zakresie, w jakim nie skutkuje zwrotem podatku wyrównawczego. Jeżeli skutkowałyby one takim zwrotem, odpowiednie korekty uwzględnia się w bieżącym roku podatkowym (tj. w roku, w którym dokonano ponownego ustalenia).

¹⁴⁴ Lub odpowiedni podatek na gruncie przepisów o krajowym podatku wyrównawczym (jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy)

Powyższe zasady mają zastosowanie także, kiedy krajowa strata podatkowa zostaje przeniesiona na poprzedni rok podatkowy. Zwrot podatku za poprzedni rok podatkowy następuje wówczas w bieżącym roku podatkowy i stanowi zmniejszenie kwoty podatków kwalifikowanych za rok podatkowy, na który została przeniesiona strata. Jest to zmniejszenie podatków kwalifikowanych w rozumieniu powyższych zasad.

Jeżeli więc taki zwrot podatków kwalifikowanych nie skutkuje nieistotnym obniżeniem podatków kwalifikowanych (lub nie dokonano odpowiedniego wyboru), wymaga on odpowiadającego mu ujęcia korekt odzwierciedlających przeniesienie krajowej straty podatkowej na lata poprzedzające, spójnego w skutkach z zasadami ujmowania krajowej straty podatkowej przenoszonej na przyszłe lata podatkowe. Przyjęto więc, że takie przeniesienie krajowej straty podatkowej na lata poprzedzające będzie skutkowało powstaniem aktywa z tytułu podatku odroczonego na tych samych zasadach, na jakich aktywo takie powstałoby zgodnie z ustawą, gdyby strata ta była ujęta jako strata przenoszona na przyszłe lata podatkowe. Odpowiednio, w roku w którym poniesiono stratę uwzględnia się hipotetyczną kwotę z tytułu straty podatkowej, w kwocie równej kwocie aktywa z tytułu podatku odroczonego, które zostałyby ujęte w księgach w tym roku poniesienia straty, gdyby była ona przenoszona na przyszłe lata podatkowe (nie wyższej jednak niż kwota tej pomnożona przez minimalną stawkę podatkową).

Poprzez zastosowanie opisanych w oddziale 2 zasad dotyczących całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego, ujęcie tej hipotetycznej kwoty z tytułu straty podatkowej obniża skorygowane podatki kwalifikowane w roku podatkowym, w którym strata ta została poniesiona. Kwotę tę ujmuje się ponownie (jako odwróconą) w roku podatkowym, na który przeniesiono stratę i w konsekwencji zwiększa ona w tym roku skorygowane podatki kwalifikowane. Odpowiada to - dokonywanemu na gruncie analizowanego art. 96 - zmniejszeniu kwoty podatków kwalifikowanych w skutek uzyskanego zwrotu.

Jeżeli ponowne ujęcie hipotetycznej kwoty z tytułu straty podatkowej i zwrot podatku skutkuje wzrostem całkowitej kwoty podatków kwalifikowanych za poprzedzający rok podatkowy, zmianę tę uwzględnia się w bieżącym roku podatkowym, zgodnie z zasadami art. 96. Jednocześnie, w roku powstania takiej straty przenoszonej na poprzednie lata podatkowe (niezależnie od zasad dotyczących rozliczania takiej straty) zastosowanie mają zasady oddziału 6 dotyczące ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Art. 96 ust. 4 dotyczy natomiast braku zapłaty podatku dochodowego w części bieżącej w terminie 3 lat od zakończenia roku podatkowego, w kwocie przekraczającej 1 mln euro. W takim przypadku efektywną stawkę podatkową oblicza się ponownie za rok podatkowy, w którym niezapłacona kwota podatku została uznana za podatek kwalifikowany wyłączając tę niezapłaconą kwotę ze skorygowanych podatków kwalifikowanych. Stąd, w takich przypadkach może powstać dodatkowy podatek wyrównawczy.

Art. 97 [Korekta aktywa lub rezerwy z tytułu podatku odroczonego]

Artykuł ten stanowi implementację art. 25.2 i 25.3 Dyrektywy. Zwrot podatków kwalifikowanych za poprzedni rok musi zostać powiązany z odpowiednią korektą odzwierciedlającą przeniesienie krajowej straty podatkowej. Przeniesienie straty zgodnie z krajowym prawem podatkowym traktuje się jako powodującą utworzenie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Odpowiednio, za rok w którym powstała krajowa strata podatkowa ustala się hipotetyczne aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego w

kwocie, w której zostałyby ujęte w księgach, gdyby kwalifikowałyby się do przeniesienia i uwzględnienia w maksymalnej kwocie (równej iloczynowi straty w podatku dochodowym i minimalnej stawki podatkowej). Zasada ta nie ma zastosowania jeśli zwrot podatków jest nieistotny oraz jednostka raportująca dokonała odpowiedniego wyboru i uwzględniła taki zwrot podatków w bieżącym roku podatkowym.

Powyższa zasada ma na celu zapewnienie, że rozpoznanie aktywa z tytułu podatku odroczonego pomniejszy podatki kwalifikowane za rok podatkowy, w którym powstała strata. Aktywo to powinno być traktowane jako wykorzystane (i w konsekwencji zwiększać skorygowane podatki kwalifikowane) za rok podatkowy, do którego została przeniesiona strata w podatku dochodowym, jednocześnie z przeniesieniem zwrotu w podatkach kwalifikowanych. W zakresie, w jakim odwrócenie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i zwrot podatku powodują wzrost podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy, uwzględnia się je w bieżącym roku podatkowym. Podkreślenia wymaga, że w zakresie przeniesienia straty w podatku dochodowym, zasada dotycząca dodatkowego podatku wyrównawczego nadal ma zastosowanie w bieżącym roku podatkowym. Preferowanym mechanizmem pozwalającym na rozpoznanie odpowiednich i niezbędnych korekt, których należy dokonać w ujmowaniu kwalifikowanego dochodu (straty), jest utworzenie i odwrócenie hipotetycznego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Mechanizm ten pozwala zachować ogólną integralność podejścia księgowego dotyczącego odroczonego podatku dochodowego.

Na koniec należy zauważyć, że artykuł ten ma zastosowanie w przypadku zmiany kwoty podatków określonych dla danej jurysdykcji i nie dotyczy korekty zobowiązania grupy z tytułu podatku wyrównawczego dokonanej w wyniku badania zeznania podatkowego, skutkującego zmianami w zakresie stosowania ustawy.

Oddział 6 – Ujemne skorygowane podatki kwalifikowane

Art. 98 [Dodatkowy podatek wyrównawczy]

Artykuł ten określa przypadki, w których oblicza się dodatkowy podatek wyrównawczy. Stanowi on implementację art. 22.4, art. 22.5 lit c i art. 22.6 Dyrektywy.

Ustęp 1 tego artykułu stanowi implementację art. 21.5 Dyrektywy. Jest to przepis szczególny, stosowany kiedy dla danej jurysdykcji nie występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód oraz występuje ujemna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych.

Zgodnie z tym przepisem oblicza się dodatkowy podatek wyrównawczy, gdy za rok podatkowy nie występuje w odniesieniu do danej jurysdykcji jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalona dla tej jurysdykcji jest:

- 1) ujemna oraz
- 2) mniejsza niż kwota równa kwalifikowanej stracie netto pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową (oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane).

„Oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane” to - tak jak wskazuje definicja w nawiasie - kwota równa jurysdykcyjnej kwalifikowanej stracie netto pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową. Jest to zatem, sytuacja, gdy per saldo jednostki składowe z danej jurysdykcji osiągnęły łącznie stratę. Oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane to kwota tej straty pomnożona przez 15%.

Typowym, ale nie jedynym przypadkiem zastosowania tego ustępu jest sytuacja, kiedy strata podatkowa w podatku dochodowym jest większa od kwoty kwalifikowanej straty. Przykłady pozycji, które mogą powodować tego rodzaju nadmierne straty, obejmują hipotetyczne odliczenia odsetek lub odliczenia przekraczające koszty ekonomiczne (tzw. nadmierne odliczenie). W takich przypadkach przyjęcie straty w podatku dochodowym jako podstawy ustalenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego i brak regulacji art. 76 podważyłoby integralność ustawy. Po uwzględnieniu regulacji art. 76 wykorzystanie aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego do nieopodatkowania dochodu w przyszłych latach nie powoduje niekorzystnych skutków na gruncie ustawy.

Przykład

*W jurysdykcji A kwalifikowana strata wynosi (100). Maksymalna kwota aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wygenerowanego w danym roku dla celów ustawy w jurysdykcji A powinna więc wynosić 15 (tj. kwalifikowana strata pomnożona przez stawkę minimalną). Kwota ta jest opisana w **art. 76** jako "oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane".*

Strata poniesiona na gruncie podatku dochodowego w jurysdykcji A przekracza kwalifikowaną stratę i wynosi (150), a różnica ta wynika z trwałych różnic między podstawą opodatkowania w podatku dochodowym a podstawą opodatkowania dla celów ustawy. Aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego określone od tej straty wynosiłoby więc 22,5.

*Całkowita korekta podatku odroczonego określona zgodnie z oddziałem 3 będzie więc wyższa od oczekiwanych skorygowanych podatków kwalifikowanych. Różnica ta będzie więc podlegała opodatkowaniu dodatkowym podatkiem wyrównawczym według minimalnej stawki na podstawie art. 76. Dodatkowy podatek wyrównawczy będzie tym samym wynosił 7,5 (50*15%).*

Art. 99 [Saldo ujemnych podatków]

Artykuł ten stanowi implementację wyjaśnień OECD w zakresie zasad tworzenia i ujmowania salda ujemnych podatków (*Excess Negative Tax Expense Carry-forward*), zawartych w punkcie 2.7 Wytycznych z lutego 2023 r.

Artykuł ten określa m.in. kiedy występuje saldo ujemnych podatków, jakie są zasady obliczania kwoty salda ujemnych podatków, ich wpływ na kwotę podatków kwalifikowanych w danym roku podatkowym i w kolejnych latach podatkowych. Ponadto, określa on zasady uwzględniania salda ujemnych podatków w przypadku restrukturyzacji.

DZIAŁ VII. Substrat majątkowo-osobowy

Przepisy art. 100, 101 i 102 ustawy stanowią implementację art. 28 Dyrektywy, a także m.in. odzwierciedlenie dyspozycji wynikających z Wytycznych z lipca 2023 r. Regulacje te określają zasady i warunki obliczania substratu majątkowo-osobowego (**substrat**) uwzględnianego w celu ustalenia, w jurysdykcji, dla której minimalna efektywna stawka podatkowa jest niższa od 15%, nadwyżki zysku (o której mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy)¹⁴⁵.

Wspomniana nadwyżka zysku stanowi różnicę między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym jednostek składowych w danej

¹⁴⁵ W ramach implementacji art. 27.3 i 27.4 Dyrektywy, patrz także komentarz do art. 13 ustawy.

jurysdykcji. W pojęciu substrat mieści się natomiast zagregowana suma kwot wyłączeń z tytułu płac i z tytułu rzeczowych aktywów trwałych dla każdej jednostki składowej, wchodzącej w skład grupy w danej jurysdykcji. W przypadku zatem, gdy wartość wyłączenia substratu przekracza jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto za rok podatkowy, nie wystąpi nadwyżka zysku (patrz wzór z art. 13 ustawy) w danej jurysdykcji i w konsekwencji nie powstanie obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego za ten rok¹⁴⁶.

Należy zwrócić uwagę, że grupa międzynarodowa (w jej imieniu także wyznaczona jednostka krajowa, czy wyznaczona jednostka raportująca) rokrocznie decyduje odnośnie do stosowania (w trybie wyboru) wyłączenia substratu majątkowo-osobowego. Odstąpienie od skorzystania z takiego prawa może nastąpić w szczególności w przypadku uznania, że procedura związana z obliczeniem kwoty wyłączenia w danej jurysdykcji, przewyższałaby potencjalne korzyści wynikające z takiego wyłączenia. Jest to w związku z tym „kwota” fakultatywna. W kolejnym roku grupa międzynarodowa dokonuje ponownie wyboru w niniejszym zakresie, zaś wybór niestosowania wyłączenia substratu za rok podatkowy powinien zostać wskazany w Informacji GloBE składanej za taki rok.

Należy dodatkowo podkreślić, że decyzja co do skorzystania z wyłączenia substratu może nie obejmować maksymalnej (pełnej) kwoty kwalifikowanych kosztów płac (o których mowa w art. 100 pkt 2 ustawy), czy kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (o których mowa w art. 100 pkt 3 ustawy), choćby odliczenie przysługiwało w maksymalnej ich wartości. Oznacza to pewną dowolność przysługującą grupie realizującą się w prawie ograniczenia się w ramach substratu do jedynie podzbioru całkowitej kwoty podlegającej wyłączeniu. Inną kwestią są okoliczności, w których takie koszty czy aktywa będzie można wziąć pod uwagę przy wyliczaniu substratu jedynie w ograniczonym zakresie (o czym szerzej traktuje uzasadnienie do art. 101 ustawy).

Art. 100 [Definicje dotyczące substratu majątkowo-osobowego]

Na substrat majątkowo-osobowy składają się dwa komponenty, tj. wyłączenie z tytułu kosztów płac oraz z tytułu rzeczowych aktywów trwałych. Przepisy art. 100 ustawy (implementującego art. 28.1 Dyrektywy) wprowadzają na potrzeby stosowania tego mechanizmu definicje: kwalifikowanych pracowników (**pkt 1**), kwalifikowanych kosztów płac (**pkt 2**) i kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (**pkt 3**).

Definicja kwalifikowanych pracowników (pkt 1) obejmuje pracowników jednostki składowej grupy bez względu na wymiar świadczonej pracy (tj. wielkość etatu), jak również niezależnych zleceniobiorców (wykonawców/kontrahentów, samozatrudnionych) uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej grupy (to warunek konieczny), podlegających kierownictwu i kontroli jednostek składowych takiej grupy. Dla celów substratu niezależni zleceniobiorcy to osoby fizyczne (jednak nie będą nimi pracownicy kontrahenta jednostki składowej dostarczającego towary czy świadczącego usługi na jej rzecz).

Przyjęta konstrukcja jest zgodna z mechanizmem raportowania według krajów (Działanie 13 BEPS dla celów CbCR)¹⁴⁷. W szczególności, liczba pracowników jest obliczana jako całkowita

¹⁴⁶ Chyba, że istnieje dodatkowy podatek wyrównawczy, o którym mowa w art. 16 i 17 ustawy, w ramach implementacji art. 29 Dyrektywy.

¹⁴⁷ Sprawozdawczość CbCR (*country-by-country reporting*) - Raport z Działania nr 13 BEPS opublikowany w 2015 r. dotyczący dokumentacji cen transferowych i raportowania Country-by-Country (ang. *Action 13: 2015 Final Report*, OECD).

liczba pracowników w przeliczeniu na etaty i może być podawana na koniec roku, w oparciu o średni poziom zatrudnienia w danym roku lub na innej podstawie (stosowanej jednak konsekwentnie we wszystkich jurysdykcjach w każdym roku, pod warunkiem, że podstawa taka pozwala na ocenę całkowitej liczby pracowników w przeliczeniu na etaty). Dopuszczalne jest również rozsądne zaokrąglenie, o ile nie spowoduje to istotnego zniekształcenia rozkładu liczby pracowników w różnych jurysdykcjach.

Kluczową okolicznością przy określaniu zakresu podmiotowego kwalifikowanych pracowników jest miejsce wykonywania przez nich pracy w roku podatkowym. Wyłączenie substratu majątkowo-osobowego w aspekcie pracownika jest bowiem obliczane, co do zasady, na podstawie czasu pracy w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej grupy będącej pracodawcą lub właściciela takiej jednostki. Jednocześnie, zgodnie z Wytycznymi z lipca 2023 r. przewidziane zostały zasady traktowania jedynie okresowego wykonywania pracy w jurysdykcji pracodawcy na przestrzeni roku podatkowego (patrz komentarz do art. 101 ustawy).

Definicja kwalifikowanych kosztów płac (pkt 2) prezentuje szerokie rozumienie tego pojęcia jako obejmującego wszelkie (łącznie) wydatki za rok podatkowy na pokrycie kosztów związanych z zatrudnieniem kwalifikowanych pracowników, w tym kosztów wynagrodzeń (także w formie akcji) i innych stanowiących dla pracownika bezpośrednio odrębne świadczenie indywidualne (osobiste) z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego, czy składek emerytalnych, ale również obciążających pracodawcę, związanych z zatrudnieniem podatków i składek na ubezpieczenie społeczne. Wyjątki dotyczące określonych rodzajów wydatków w ramach obliczenia kwoty wyłączenia substratu przewidziane zostały w art. 101 ust. 3 ustawy (patrz komentarz do art. 101 ustawy).

Należy dodatkowo zauważyć, że uwzględnione w ramach kwalifikowanych kosztów płac **wynagrodzenie w formie akcji** (na co wskazano wyżej) stanowić będzie kwotę ujętą w księgach rachunkowych wykorzystywanych na potrzeby określenia substratu. Przy czym, nie znajdzie w tym przypadku zastosowania wybór dokonany na podstawie art. 57 ustawy¹⁴⁸ (patrz uzasadnienie do tego przepisu).

Definicja kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (pkt 3) obejmuje (co do zasady znajdujące się w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej):

- składniki rzeczowych aktywów trwałych i prawa leasingobiorcy do korzystania z nich (**lit. a i c**)
- zasoby naturalne (**lit. b**), a także
- prawa przyznane przez organy danej jurysdykcji (określone w koncesjach, decyzjach administracyjnych lub innych podobnych aktach administracyjnych) dot. użytkowania aktywów (w tym nieruchomości) lub eksploatacji zasobów naturalnych, których uzyskanie wymaga dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe (**lit. d**).

¹⁴⁸ Zgodnie z tym przepisem korekta wynikająca z wyboru w zakresie wynagrodzenia w formie akcji polega na zastąpieniu kwoty ujętej w księgowym dochodzie (stracie) netto jako kosztu lub wydatku na wynagrodzenia w formie akcji w wysokości wartości rynkowej tych akcji, określonej na dzień ich wydania, kwotą takiego kosztu lub wydatku w wysokości wartości rynkowej tych akcji określonej na dzień ich realizacji, w części w jakiej taki koszt lub wydatek może zostać odliczony przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.

Należy podkreślić, że ujęcie w ramach definicji wszystkich znajdujących w danej jurysdykcji rzeczowych aktywów trwałych pozwala na zobrazowanie faktycznej działalności przedsiębiorstwa.

Natomiast prawa, o których mowa w **lit. d**, w zakresie, w jakim dotyczą korzystania (użytkowania) z nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych (w tym złóż ropy naftowej, gazu ziemnego, złóż mineralnych), będących własnością rządu, stanowią składową definicji kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dla celów substratu, niezależnie od tego, czy są ujmowane lub traktowane jako aktywa niematerialne w sprawozdaniu finansowym (chyba, że jednostka składowa traktuje dane prawo jako odrębne od prawa do korzystania z nieruchomości, tj. np. jako odrębną umowę o świadczenie usług, co nie wchodzi w zakres definicji).

W kontekście uwzględnienia w niniejszym przepisie leasingu z perspektywy praw przysługujących **korzystającemu (leasingobiorcy) (lit. c)** wymaga zauważenia, że zrównanie zdarzeń zakupu aktywa trwałego z jego użytkowaniem neutralizuje *de facto* różnice w sytuacji właściciela takiego aktywa i podmiotu leasingującego (używającego) taki środek (patrz uzasadnienie do art. 101 ustawy).

Art. 101 [Mechanizm wyliczenia substratu majątkowo-osobowego, w tym w przypadku czasowego (w roku podatkowym): - wykonywania czynności przez kwalifikowanych pracowników na rzecz grupy w danej jurysdykcji, - zlokalizowania kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w danej jurysdykcji]

Przepisy art. 101 ustawy (implementującego art. 28.2 – 28.5, 28.8 oraz 28.9 Dyrektywy) wprowadzają właściwy mechanizm wyliczania substratu majątkowo-osobowego, poprzez:

- określenie zasad ustalania jego wartości,
- uwzględnienie przy tym kontekstu czasowości wykonywania pracy przez kwalifikowanych pracowników, czy zlokalizowania kwalifikowanych aktywów trwałych w roku podatkowym w jurysdykcji jednostki składowej (**ust. 4 oraz 8**),
- wskazanie limitu przysługującego odliczenia oraz
- określenie wyłączeń podmiotowych z substratu.

Ust. 1 pozostający w związku z ust. 2 (implementujący art. 28.2 Dyrektywy) konstruuje swego rodzaju definicję pojęcia substratu jako sumy dwóch rodzajów wyłączeń wszystkich jednostek składowych w danej jurysdykcji: wyłączeń z tytułu płac i wyłączeń z tytułu rzeczowych aktywów trwałych.

Jednocześnie, na co wskazuje **ust. 2**, cała regulacja ust. 1 dotycząca wyłączenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego znajduje zastosowanie wyłącznie dla roku, co do którego nie dokonano wyboru o niestosowaniu takiego wyłączenia.

Zgodnie z brzmieniem **ustępów 3 i 5** (implementujących art. 28.3 i 28.4 Dyrektywy) **kwota wyłączeń**, o których mowa w przepisach ust. 1 (odpowiednio w pkt 1 i 2), dla jednostki składowej za rok podatkowy, **kształtuje się następująco:**

Ust. 3: Kwota wyłączenia z **tytułu płac**, dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć **5% (w pierwszych latach obowiązywania: większego %)**, ponoszonych przez tę jednostkę i wykazanych w jej księgach, kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników wykonujących czynności, odpowiednio na rzecz jej grupy międzynarodowej lub

grupy krajowej, w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej, z jednoczesnym wyłączeniem takich kosztów, które:

- zostały ujęte w wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych albo
- można przypisać do dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej.

Ust. 5: Kwota wyłączenia z tytułu **rzeczowych aktywów trwałych**, o której mowa w ust. 1 pkt 2, dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć **5% (w pierwszych latach obowiązywania: większego %)**, wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki, z wyłączeniem:

- gruntów i budynków przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy, najmu, leasingu lub umowy o podobnym charakterze albo inwestycji (inwestycja w grunt – nabycie wyłącznie w celu zbycia z zyskiem);
- rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych w celu osiągnięcia dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej.

Należy podkreślić, że wprowadzone ograniczenia w kalkulacji substratu mają zapobiec ryzyku sztucznego generowania przez grupę zwiększonego wyłączenia, w szczególności poprzez nabywanie w danej jurysdykcji nieruchomości inwestycyjnych. Dotyczy to przede wszystkim budynków i gruntów przeznaczonych pod wynajem, czy utrzymywanych celem zwiększenia wartości kapitału (z zastrzeżeniem jednak nieruchomości zamieszkałych przez właścicieli, wykorzystywanych w produkcji lub dostawie towarów i usług). Jednocześnie, jako że wiele standardów rachunkowości na dzień dzisiejszy przewiduje ujmowanie takich aktywów oddzielnie, zasada ta nie powinna podnieść kosztów wdrożenia w przedsiębiorstwach.

Natomiast, odnośnie do aspektu wyłączeń (kwalifikowanych kosztów płac jak i kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych) związanych z osiągnięciem generalnie dochodu z tytułu żeglugi międzynarodowej, należy podkreślić, że w pojęciu tym zawiera się dochód z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej (art. 67 ustawy). W wyliczeniu kwoty wyłączenia uwzględniana zaś będzie¹⁴⁹ zarówno wartość kosztów płac jak i wartość bilansowa kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, którą można przypisać nadwyżce dochodu jednostki w grupie ponad limit dochodu z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej (art. 68 ustawy).

Wyłączenie z tytułu płac jest obliczane, co do zasady, w oparciu o czas wykonywania przez pracownika czynności (pracy) w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej grupy będącej pracodawcą (lub właścicielem takiej jednostki), albo zlokalizowania (w tym, okresu użytkowania) aktywów trwałych w jurysdykcji lokalizacji właściciela lub ich korzystającego (leasingobiorcy). Chodzi zatem o koszty zatrudnienia (w tym wynagrodzeń) ponoszone przez pracodawcę z tyt. pracy wykonywanej przez kwalifikowanego pracownika, jak również

¹⁴⁹ Wyłączenie proporcjonalne do wyłączonego dochodu, tj. na podstawie stosunku kwalifikowanego dochodu z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej mieszczącego się w limicie, do całkowitego kwalifikowanego dochodu z działalności dodatkowej.

kwalfikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdujące się (użytkowane) w jurysdykcji ich właściciela.

Ustępy 6 oraz 11 (implementujące art. 28.5 Dyrektywy) składają się na **definicję wartości bilansowej netto kwalfikowanych rzeczowych aktywów trwałych**. Jest to połowa sumy wartości kwalfikowanych rzeczowych aktywów trwałych na początek i koniec okresu sprawozdawczego (pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego), wykazaną dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. po uwzględnieniu korekt konsolidacyjnych z tytułu, w szczególności, wyłączenia transakcji wewnątrz grupy), po dokonaniu pomniejszeń (o odpisy amortyzacyjne, odpisy umorzeniowe, odpisy z tytułu zmniejszenia lub utraty wartości) i po podwyższeniu o kwotę kapitalizacji (koszty wynagrodzeń, o których mowa w ust. 3 pkt 1). Mowa więc, efektywnie, o wartościach z bilansu otwarcia i zamknięcia roku obrotowego.

Odnosząc się dodatkowo do wątpliwości powstałych na gruncie zasadności uwzględniania przy obliczaniu wartości bilansowej kwalfikowanych rzeczowych aktywów trwałych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości i odwrócenia takich odpisów, odpowiedź jest twierdząca. Przy czym, w przypadku ujęcia odpisu z tytułu utraty wartości kwalfikowanego rzeczowego aktywa trwałego (zgodnie ze standardem stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego), jego wartość bilansowa zostanie odpowiednio pomniejszona na koniec okresu sprawozdawczego. Natomiast, w przypadku odwrócenia takiego odpisu aktualizującego, wartość bilansowa kwalfikowanego rzeczowego aktywa trwałego ulegnie zwiększeniu analogicznie, tj. na koniec okresu sprawozdawczego. Jednocześnie, odwrócenie nie może zwiększyć wartości bilansowej danego kwalfikowanego rzeczowego aktywa trwałego, ponad tę wartość która byłaby ustalona, gdyby w latach poprzedzających nie dokonano wspomnianego odpisu aktualizującego.

Należy podkreślić, że wskazana definicja stosowana dla potrzeby substratu majątkowo-osobowego jest odrębna od podobnej definicji stosowanej na potrzeby UTPR i początkowego okresu działalności grupy. Ta pierwsza wynika z art. 28.5 Dyrektywy (ang. *carrying value of eligible tangible assets*), a druga wynika z art. 3.29 Dyrektywy (ang. *net book value of tangible assets*). Aspekty dotyczące UTPR nie mają wpływu na rozumienie wartości bilansowej netto kwalfikowanych rzeczowych aktywów trwałych na potrzeby substratu.

Ponadto, w świetle **ust. 7**, w przypadku składnika aktywów (lub prawa) nabytego lub sprzedanego (bądź wycofanego) w trakcie roku podatkowego, jego wartość bilansowa netto będzie wynosiła, odpowiednio na początku lub na końcu roku: zero. Ponieważ jednak zerowa wartość bilansowa jest uwzględniana przy obliczaniu średniej, wyłączenie substratu dla takich aktywów będzie oparte na połowie wartości bilansowej takiego składnika na koniec lub na początek roku.

Ustępy 4 oraz 8

W kontekście brzmienia ww. przepisów art. 100 i 101 ustawy, a także w świetle dyspozycji wynikających z Wytycznych z lipca 2023 r. należało dodatkowo uwzględnić sytuacje, w których ponoszone kwalfikowane koszty płac odnoszą się do kwalfikowanych pracowników wykonujących czynności (pracę), w roku podatkowym, przez określony czas poza jurysdykcją pracodawcy będącego jednostką składową grupy. Podobnie konieczne było uregulowanie przypadków, w których kwalfikowane rzeczowe aktywa trwałe, w roku podatkowym, jedynie

przez określony czas zlokalizowane są w jurysdykcji właściciela lub leasingobiorcy takiego składnika, będącego jednostką grupy, jak również sytuacji, gdy nie można określić jurysdykcji położenia danego aktywa, czy znajduje się ono w kilku jurysdykcjach, w różnych okresach w trakcie roku podatkowego. Wprowadzona została zatem swego rodzaju instrukcja postępowania, którą odzwierciedlono w przepisach art. 101 ust. 4 oraz 8 ustawy.

Dla zobrazowania przykładowych sytuacji kwalifikowanego pracownika (o którym mowa w art. 100 pkt 1 ustawy), wykonującego czynności (pracę, czynności służbowe) częściowo poza jurysdykcją pracodawcy, można wskazać:

świadczenie pracy w formie zdalnej (w pełnym lub niepełnym wymiarze), zobowiązanie przez pracodawcę do wykonywania czynności poza jurysdykcją w ramach obowiązków służbowych (kontakty z klientami, dostawcami w innych jurysdykcjach), oddelegowanie do innej jednostki wchodzącej w skład grupy lub podmiotu spoza grupy, służbowe podróże międzynarodowe (międzynarodowa branża transportowa), czy wykonywanie pracy na wodach międzynarodowych lub w przestrzeni kosmicznej.

Natomiast dla zobrazowania przykładowych sytuacji kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (o których mowa w art. 100 pkt 3 ustawy), zlokalizowanych częściowo poza jurysdykcją lokalizacji ich właściciela (korzystającego), będącego jednostką składową można wskazać:

wykorzystywanie na arenie międzynarodowej jako główny element danej sfery biznesu, w szczególności w przemyśle transportowym (samolot, statek), wykorzystywanie w transporcie międzynarodowym, lub poza jurysdykcją lokalizacji właściciela jednak bez wjazdu do innej jurysdykcji (satelita wystrzelony w jurysdykcji lokalizacji właściciela jednostki), jednoczesne znajdowanie się w kilku jurysdykcjach, w tym częściowo poza jakąkolwiek jurysdykcją (kabel biegnący przez wody międzynarodowe), czy przemieszczanie między jurysdykcjami w celach niezwiązanych z transportem (sprzęt rolniczy używany w sąsiednich jurysdykcjach).

Przepisy **ustępów 4 oraz 8** określają zasady postępowania przy obliczeniu substratu majątkowo-osobowego zarówno w przypadku, gdy wykonywanie przez kwalifikowanych pracowników czynności (pracy) na rzecz grupy, bądź zlokalizowanie kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, koncentruje się w roku podatkowym wyłącznie w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, ale również gdy wspomniane okoliczności dotyczą, w trakcie takiego roku podatkowego, więcej niż jednej jurysdykcji.

Wymienione ustępy wprowadzają zatem **mechanizm** służący dokonywaniu odpowiedniej **alokacji (przydziału)** wyłączenia z tytułu **substratu majątkowo-osobowego** w odniesieniu do kwalifikowanych pracowników wykonujących czynności (pracę) częściowo poza jurysdykcją pracodawcy, jak i analogicznie zlokalizowanych poza jurysdykcją właściciela kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, przez określoną (nierzadko znaczną) część roku podatkowego. Celem regulacji jest uchwycenie istotnej działalności w danej jurysdykcji, a także zapobieżenie pełnej dowolności w tym zakresie, mogącej prowadzić do nieuzasadnionych wyłączeń przy jakimkolwiek okresie pozostawania w danej jurysdykcji - czy to w roli pracownika formalnie zatrudnionego przez jednostkę składową, czy aktywa podlegającego właścicielowi.

W odniesieniu do czynności wykonywanych przez kwalifikowanych pracowników

Stosownie do zasady określonej w art. 101 **ust. 4** ustawy dla celów obliczenia substratu w części (dotyczącej płac – z ust. 1 pkt 1), w przypadku kwalifikowanego pracownika jednostki składowej wykonującego w roku podatkowym czynności **wyłącznie w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej**, jednostka ta może, uwzględnić kwalifikowane koszty płac tego pracownika w pełnej ich wysokości.

Jednocześnie, zgodnie z tym ustępem, w sytuacji, gdy kwalifikowany pracownik jednostki składowej wykonuje w roku podatkowym czynności **zarówno w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, jak i poza tą jurysdykcją**, jednostka ta może uwzględnić:

- pełną wysokość kwalifikowanych kosztów płac tego pracownika - w przypadku, gdy łączny czas wykonywania tych czynności poza jurysdykcją lokalizacji tej jednostki składowej jest krótszy niż 50% ogólnego czasu pracy tego kwalifikowanego pracownika (**pkt 1**);
- część kwalifikowanych kosztów płac tego pracownika odpowiadającą proporcji, w jakiej czas wykonywania przez niego czynności w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej pozostaje do ogólnego czasu pracy tego kwalifikowanego pracownika - w przypadku, gdy łączny czas wykonywania tych czynności poza jurysdykcją lokalizacji danej jednostki składowej wynosi więcej niż 50% jego całkowitego czasu pracy (**pkt 2**).

W odniesieniu do lokalizacji kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych

Stosownie do brzmienia **ust. 8** dla celów obliczenia substratu w części (dotyczącej rzeczowych aktywów trwałych – z ust. 1 pkt 2), wyłączenie odnoszące się do rzeczowych aktywów trwałych znajduje zastosowanie do:

- całej kwoty obliczonej zgodnie z ust. 6 w odniesieniu do danego kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego – w przypadku, gdy przez cały rok podatkowy znajdowało się ono wyłącznie w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej albo poza tą jurysdykcją przez okres krótszy niż 50% okresu jego używania w tym roku podatkowym (**pkt 1**);
- części kwoty obliczonej zgodnie z ust. 6 w odniesieniu do danego kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego odpowiadającej proporcji, w jakiej czas jego używania w roku podatkowym w jurysdykcji lokalizacji pozostaje do całkowitego czasu jego używania w tym roku podatkowym – w przypadku, gdy znajdowało się ono poza jurysdykcją lokalizacji jednostki składowej przez więcej niż 50% okresu jego używania w danym roku podatkowym (**pkt 2**).

Przepisy **ustępów 9-10** odnoszą się z kolei do aktywów trwałych podlegających leasingowi (zarówno operacyjnemu jak i finansowemu).

Zgodnie z Wytycznymi z lipca 2023 r., w celu wyznaczenia zakresu leasingu finansowego stosuje się standard rachunkowości stosowany w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy, a w przypadku krajowego podatku wyrównawczego – zwykle na podstawie wynikającego z ustawy o rachunkowości. Efektem klasyfikacji jako leasing finansowy będzie, co do zasady, zaliczenie przedmiotu leasingu do aktywów trwałych korzystającego – np. art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

W takim przypadku, przedmiot leasingu będzie mógł być zaliczony do substratu wyłącznie korzystającego, ponieważ to u niego jest on wykazany jako aktywo trwałe. To korzystający, faktycznie używa danego przedmiotu i zasadnym jest aby do niego przypisać substancję biznesową. Finansujący, który wykazuje np. w Polsce przedmiot leasingu jako aktywo finansowe z tytułu należności (krótko- lub długoterminowe) nie może zaliczyć go do substratu. Jest to spójne z zasadą wyłączenia z art. 101 ust. 5 ustawy, które wyłącza z substratu grunty i budynki przeznaczone do najmu czy leasingu.

W przypadku leasingu operacyjnego, aktywa stanowiące przedmiot leasingu są nadal wykazywane w księgach finansującego przy jednoczesnym ujmowaniu przez niego opłat leasingowych jako przychodu i kosztów ponoszonych w związku z uzyskaniem przychodu z leasingu (w tym amortyzacji od przedmiotu leasingu). Jeśli chodzi o leasing operacyjny, Wytyczne z lipca 2023 r. w dosyć specyficzny sposób wskazują, że wynajmowane (leasingowane) aktywa mogą być uwzględniane przez finansującego na potrzeby wyliczenia substratu w części, w jakiej ich wartość bilansowa przewyższa wartość bilansową składników aktywów z tytułu prawa leasingobiorcy do użytkowania, pod warunkiem jednak, że aktywa takie znajdują się w jurysdykcji leasingodawcy. Tym samym, leasingodawca nie może ubiegać się o substrat odnośnie wartości rzeczowego aktywa trwałego, które jest uwzględnione w wyliczeniu substratu przez leasingobiorcę. W prostych słowach, każdy (finansujący i korzystający) może odliczyć aktywo trwałe będące przedmiotem leasingu jedynie w części, w której nie ujął jej w księgach ktoś inny. W praktyce takie wyjątkowe prawo do podwójnego zaliczenia tego samego przedmiotu leasingu, wystąpi rzadko i jest silnie zależne od właściwego standardu rachunkowości i tego czy na gruncie leasingu operacyjnego, dany przedmiot można w ogóle zakwalifikować w części jako aktywo trwałe.

Jeżeli jednak takie częściowe odliczenie jest możliwe, i w przypadku, gdyby finansujący oddał w leasing znaczną część kwalifikowanego rzeczowego aktywa trwałego (np. nieruchomości), pozostawiając jednocześnie pozostałą jego część na własny użytek (np. leasing parkingu budynku centrali lub niektórych pięter), wówczas wartość bilansowa takiego składnika powinna zostać rozdzielona stosownie (i w proporcji) do sposobu jego wykorzystania.

Ust. 12 potwierdza zasadę wynikającą z art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy (na co wskazywano we wstępie niniejszego Działu), zgodnie z którą odliczenie (wyłączenie) substratu majątkowo-osobowego w danej jurysdykcji za rok podatkowy, nie może przekroczyć kwalifikowanego jurysdykcyjnego dochodu netto za ten rok. W przypadku bowiem przewyższenia wspomnianego dochodu nie powstałaby nadwyżka zysku, a zatem nie zostałby spełniony podstawowy element wzoru do obliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego. Co ważne, nieodliczony za rok podatkowy substrat nie podlega odliczeniu w innych latach podatkowych, co oznacza, że substrat nie może zostać przeniesiony na kolejny rok podatkowy lub wstecznie, w celu obniżenia kwoty dochodu za inny rok podatkowy. Nie podlega również odliczeniu od kwalifikowanych jurysdykcyjnych dochodów netto liczonych w odniesieniu do innej jurysdykcji (innych jurysdykcji) niż Rzeczpospolita Polska.

Zgodnie z **ust. 13** (implementującym art. 28.8 i 28.9 Dyrektywy), w substracie nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów zatrudnienia (w tym wynagrodzeń) oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących:

- jednostkami inwestycyjnymi
- ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi

- bezpieczeństwa jednostkami składowymi.

Art. 102 [Mechanizm stosowania substratu majątkowo-osobowego w przypadku, gdy jednostką składową grupy jest stały zakład lub jednostka pośrednicząca]

Przepisy art. 102 ustawy określają zasady rozpoznawania kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na potrzeby ustalenia kwoty substratu majątkowo-osobowego oraz sposób ich przydziału w okolicznościach, gdy jednostką składową grupy międzynarodowej jest **stały zakład** (art. 102 ust. 1 i 2 ustawy) lub **jednostka pośrednicząca** (art. 102 ust. 3 – 5 ustawy).

Zgodnie z **ust. 1** (implementującym art. 28.6 Dyrektywy), w przypadku jednostki składowej będącej **stałym zakładem**:

- kwalifikowane koszty płac kwalifikowanych pracowników ponoszone przez taki zakład i stanowiące jego „własność” kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe ustala się na podstawie kwot ujętych w jego księgowym dochodzie (stracie) netto, o którym mowa w art. 70 i art. 71 (wynikającym ze sprawozdania finansowego zakładu i odpowiednio skorygowanym) (**pkt 1**);
- kwalifikowane koszty płac są ponoszone, a kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdują się (tu warunek) w jurysdykcji lokalizacji tego zakładu (**pkt 2**);
- kwoty wyłączeń, o których mowa w art. 101 ust. 1 ustawy oblicza się bez uwzględnienia kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w takiej części (w proporcji), w jakiej dochód stałego zakładu został wyłączony z obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) na podstawie art. 74 i art. 113 ust. 5 ustawy. Jest to gwarancja, że takie koszty i aktywa wykorzystywane na potrzeby dochodu wyłączonego z kwalifikowanego dochodu, nie będą brane pod uwagę w ramach dochodu włączonego do kwalifikowanego dochodu (**pkt 3**).

Zgodnie z **ust. 2**, kwalifikowane koszty płac i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe przypisane do stałego zakładu nie są uwzględniane w kwocie takich kosztów i aktywów jego centrali (co gwarantuje, że koszty takie nie są brane pod uwagę dwukrotnie dla celów obliczenia substratu, tj. przez zakład i centralę).

Ponadto, kwalifikowane koszty płac i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe należy skorygować do wartości, które zostałyby przypisane do stałego zakładu zgodnie z umową podatkową lub krajowym prawem podatkowym.

Ustępy 3 -5 konstruują zasady (podmiotowo jak i przedmiotowo) przydziału kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w przypadku, gdy jednostką składową jest **jednostka pośrednicząca**.

Zgodnie z **ust. 3** (implementującym art. 28.7 Dyrektywy), ponoszone przez taką jednostkę kwalifikowane koszty płac kwalifikowanych pracowników jak i stanowiące jej własność kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe, których nie przypisano do stałego zakładu (zgodnie z ust. 1) **przydziela się** (analogicznie jak w przypadku przypisania dochodu zgodnie z art. 73 - oddział 3 rozdziału 2 działu V):

- jednostce pośredniczącej jeżeli jest jednostką dominującą najwyższego szczebla (**pkt 1**) albo

- osobom będącym właścicielami jednostki pośredniczącej – w pozostałych przypadkach **(pkt 2)**.

Ust. 3 doprecyzowuje sposób przydziału wspomnianych kosztów i aktywów, określonym w tym ustępie podmiotom, wskazując, że:

- w przypadku jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla (ust. 3 pkt 1) - następuje to po pomniejszeniu proporcjonalnie do dochodu wyłączonego z obliczenia kwalifikowanego dochodu takiej jednostki pośredniczącej zgodnie z art. 102 ust. 1 i 2 ustawy (innymi słowy, kwota kosztów i aktywów związanych z dochodem wyłączonym nie jest alokowana do jednostki dominującej najwyższego szczebla i tym samym jest wyłączona z obliczenia wyłączenia substratu) **(pkt 1)**
- w przypadku jednostek, będącym właścicielami jednostki pośredniczącej (ust. 3 pkt 2) – następuje to proporcjonalnie do ich udziału własnościowego w takiej jednostce **(pkt 2)**

– pod warunkiem (zawartym w każdym z wymienionych punktów ust. 4), że kwalifikowani pracownicy oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki pośredniczącej, odpowiednio, wykonują czynności oraz znajdują się w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki pośredniczącej (jak w pkt. 1) bądź osób będących właścicielami jednostki pośredniczącej (jak w pkt. 2).

Dodatkowego uzupełnienia wymaga zagadnienie traktowania kwalifikowanych kosztów płac i kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w okolicznościach dokonania przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla (jednostkę dominującą najwyższego szczebla, będącą jednostką pośredniczącą) wypłaty dywidendy podlegającej odliczeniu (w ramach systemu odliczanej dywidendy), która zmniejsza kwalifikowany dochód (stratę). W takiej sytuacji następuje proporcjonalne pomniejszenie wspomnianych kosztów płac i aktywów takiej jednostki. Redukcja będzie równa łącznej wartości jej kwalifikowanych kosztów płac i wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (w tym wszelkich kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń i wartości bilansowej kwalifikowanych aktywów przydzielonych stałemu zakładowi), pomnożonej przez stosunek kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki dominującej najwyższego szczebla (jednostki dominującej najwyższego szczebla, będącej jednostką pośredniczącą) wyłączonego (w wyniku systemu dywidend podlegających odliczeniu), do całkowitego kwalifikowanego dochodu (straty) takiej jednostki przed wspomnianym wyłączeniem. Oznacza to tym samym, że kwalifikowane koszty płac i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe w zakresie, w jakim przypisuje się je dochodowi wyłączonemu na podstawie przepisów o systemie odliczanej dywidendy, nie będą uwzględniane w ramach kalkulacji substratu. W przypadku niedokonania powyższych pomniejszeń wyłączenie dochodu ze względu na substrat byłoby nieproporcjonalnie wysokie w zestawieniu z kwotą kwalifikowanego dochodu (straty) w danej jurysdykcji.

Ust. 4 (implementujący art. 28.7 Dyrektywy) wskazuje, że inne niż wymienione i przypisane zgodnie z niniejszym artykułem koszty kwalifikowane lub kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki pośredniczącej podlegają wyłączeniu z obliczenia substratu majątkowo-osobowego.

DZIAŁ VIII. Restrukturyzacje i struktury holdingowe

W dziale VI zawarte zostały szczególne regulacje precyzujące stosowanie przepisów ustawy w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstw i struktur holdingowych, zbycia udziałów, zbycia aktywów i zobowiązań, a także regulacje dotyczące grup o kilku jednostkach dominujących.

Przepisy tego działu zawierają m.in. definicje specyficznych pojęć stosowanych na potrzeby zasad GloBE, zasady ustalania wysokości skonsolidowanych przychodów grupy w przypadku operacji restrukturyzacyjnych, sposób ustalania wysokości kwalifikowanego dochodu lub straty i innych kwalifikowanych kosztów (wartości), a także regulacje dokonujące niezbędnych modyfikacji zasad ogólnych obowiązujących grupy o kilku jednostkach dominujących.

Minimalny przychód grupowy grup połączonych i podzielonych

Przepisy w zakresie minimalnego przychodu grupowego dla grup połączonych i podzielonych zawarte są w art. 4, jednak ze względów przejrzystości ujęto je w niniejszej części uzasadnienia.

Definicja połączonej i podzielonej grupy

W **art. 2 ust. 8** sformułowana została definicja „połączonej grupy”, co stanowi implementację art.33.1 lit a Dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem „połączona grupa” oznacza grupę, która powstała w ramach porozumienia, w wyniku którego:

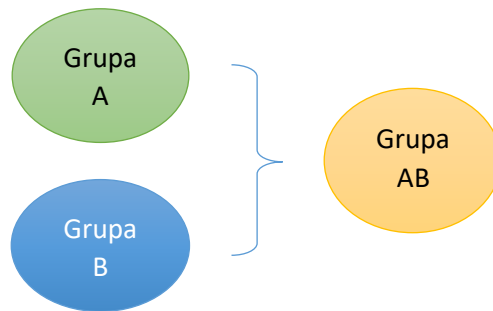
- a) wszystkie lub prawie wszystkie jednostki składowe co najmniej dwóch odrębnych grup stają się jednostkami składowymi jednej grupy, lub
- b) co najmniej dwie jednostki, które nie należą do żadnej grupy stają się jednostkami składowymi jednej nowej grupy, lub
- c) jednostka, która nie należy do żadnej grupy, staje się jednostką składową istniejącej grupy.

Definicja ta odwołuje się do porozumienia skutkującego połączeniem, przy czym pojęcie „połączenia” jest w tym przypadku rozumiane szerszej niż jego powszechne znaczenie. Jest ono jednak stosowane wyłącznie do celów określenia minimalnego przychodu grupowego takiej połączonej grupy i określenia, czy i kiedy taka połączona grupa podlega przepisom ustawy. Odnosi się ono do każdej transakcji fuzji lub przejęcia, w wyniku której wszystkie lub zasadniczo wszystkie jednostki składowe z dwóch lub więcej grup znajdą się pod wspólną kontrolą (tworząc jedną grupę w rozumieniu przepisów ustawy), przy czym nie ma znaczenia forma transakcji połączenia. Przykładowo, połączona grupa może powstać, gdy grupa jest nabywana przez inną grupę lub gdy dwie odrębne grupy znajdują się pod kontrolą nowej jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Przy ustalaniu, czy dane porozumienie skutkuje powstaniem połączonej grupy, w każdym przypadku należy wziąć pod uwagę pojęcie grupy zdefiniowane w art. 2 pkt 6 projektu. Oznacza to, że połączona grupa nie powstanie w przypadku nabycia przez fundusz inwestycyjny dwóch grup, ponieważ nie wymaga to sporządzania przez ten fundusz skonsolidowanego sprawozdania finansowego (metoda konsolidacji pełnej) obejmującego obie grupy, tj. aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i środki pieniężne i ich przepływy w odniesieniu do jednostek danej grupy wciąż są wykazywane w ramach różnych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

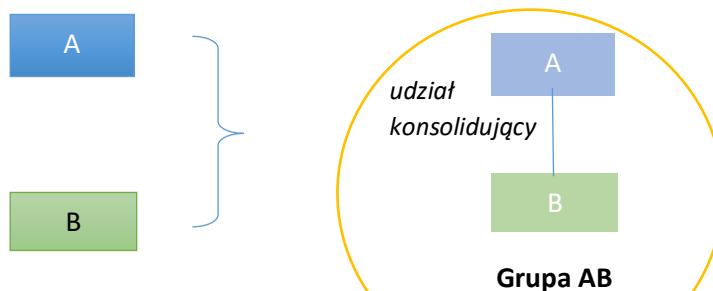
Zgodnie z definicją zawartą w lit. a wymaga się, aby w przypadku połączenia dwóch grup „wszystkie lub zasadniczo wszystkie” jednostki składowe tych odrębnych grup stały się członkami połączonej grupy. Nie będzie miała więc ona zastosowania, gdy grupa sprzedaje wszystkie jednostki składowe, które tworzą dany segment biznesowy grupy, chyba że segment taki reprezentuje praktycznie całą działalność grupy sprzedającej.

Połączenie grup

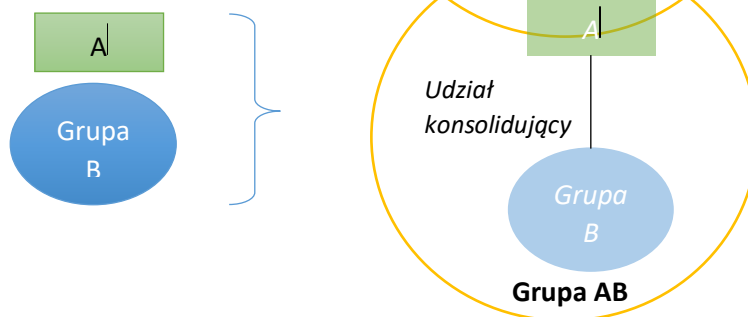


Definicja z lit. b i lit. c odnosi się w szczególności do przypadków, kiedy nienależąca do żadnej grupy jednostka nabywa udziały lub prawa w innej nienależącej do żadnej grupy jednostce, wskutek czego jednostki te po raz pierwszy wchodzi w skład grupy, jak również do przypadków, kiedy nienależąca do żadnej grupy jednostka zyskuje kontrolę nad istniejącą grupą oraz gdy grupa nabywa udziały lub prawa w jednostce niebędącej częścią innej grupy.

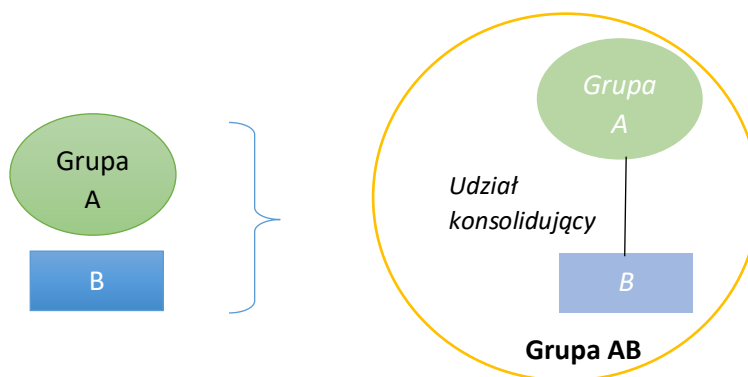
Jednostka nabywa jednostkę



Jednostka nabywa grupę



Grupa nabywa jednostkę



Ponadto, opisany w literze c przypadek, w którym jednostka, która nie należy do żadnej grupy, staje się jednostką składową istniejącej grupy ma również zastosowanie, gdy w ramach tego samego porozumienia:

- dwie grupy (lub więcej) łączą się z jedną jednostką,
- jedna grupa łączy się z dwoma (lub więcej) jednostkami, oraz
- dwie (lub więcej) grupy łączą się z dwoma (lub więcej) jednostkami.

Jednocześnie, definicja ta obejmuje zarówno sytuacje, kiedy jednostka nienależąca do żadnej grupy jest „nabywana” przez inną jednostkę lub grupę jak i sytuacje, kiedy jednostka nienależąca do grupy „nabywa” inną jednostkę nienależącą do żadnej grupy lub jednostka „nabywa” grupę.

Pkt 2 implementuje art. 33.1 lit b Dyrektywy i definiuje z kolei „podzieloną grupę”. Pojęcie to oznacza grupę, która powstała w ramach porozumienia, w wyniku którego jednostki składowe jednej grupy stają się jednostkami składowymi co najmniej dwóch grup, niepodlegającymi konsolidacji dokonywanej przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

Podziałem grupy jest każde porozumienie, na mocy którego jednostki składowe jednej grupy zostają rozdzielone na dwie (lub więcej) samodzielne grupy i przestają być konsolidowane metodą pełną przez tą samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla, ale są konsolidowane metodą pełną przez dwie (lub więcej) jednostki dominujące najwyższego szczebla, należące od dnia podziału do różnych grup.

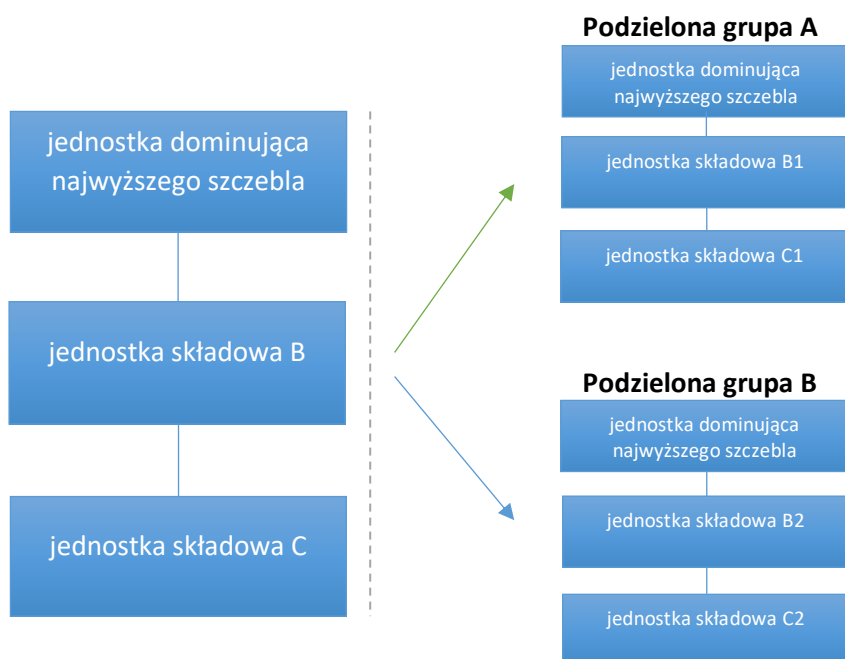
Tak jak w przypadku połączonej grupy, to czy grupa jest podzielona na dwie lub więcej grup zależy od tego, czy każdy wyodrębniony zbiór jednostek spełnia definicję grupy z art. 2 ust. 1 pkt 6 (w tym od tego, czy jest konsolidowany metodą pełną w jednym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym). Definicja podzielonej grupy nie będzie więc obejmować sprzedaży udziału konsolidującego w jednej jednostce.

Co do zasady, zbycie pojedynczej jednostki składowej nie stanowi podziału grupy, ponieważ po zbyciu jednostka taka stałaby się jednostką samodzielną, a nie grupą. Jeżeli jednak zbywana jednostka składowa posiada zakład w innej jurysdykcji, to taka jednostka i jej zakład są uznawane za grupę zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy (a zatem nowa grupa istnieje także dla celów art. 4 ust. 8).

Definicja ta nie obejmuje jednak sytuacji, w których grupa „zbywa” jedną lub więcej jednostek składowych, a nabywcą jest inna grupa. W takich przypadkach zbywane jednostki dołączają do istniejącej grupy, a nie tworzą nową. Jednocześnie jednak, sprzedaż jednej lub większej liczby jednostek składowych grupy na rzecz innej grupy może wchodzić w zakres definicji połączonej

grupy w odniesieniu do grupy przejmującej, przykładowo gdy sprzedaż tych jednostek stanowiła praktycznie całą działalność grupy sprzedającej.

Podział grupy:



Minimalny przychód grupowy w przypadku połączonych grup

Art. 4 ust. 6 ustawy reguluje sposób określania minimalnego przychodu grupowego połączonej grupy. Artykuł ten implementuje art. 33.1-33.3 Dyrektywy.

W przypadku połączonej grupy obowiązuje również skonsolidowany próg przychodów w wysokości co najmniej 750 000 000 euro, zgodnie z ust. 2. Jednakże mając na uwadze treść ust. 6, minimalny przychód grupowy połączonej grupy ustala się w zależności, czy mówimy o okresie po połączeniu czy przed połączeniem, jak również zależnie od typu połączonej grupy, z którą mamy do czynienia (tj. czy połączyły się odrębne jednostki czy też np. grupa przejęła jednostkę). Mianowicie, minimalny przychód grupowy ustala się w oparciu o roczny przychód:

- 1) wykazany w **skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej połączonej grupy** (tj. za okres od dnia połączenia), albo
- 2) odpowiadający **sumie rocznych przychodów** odpowiednio jednostek i/lub grup uczestniczących w połączeniu, wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej jednostki i/lub grupy, **ustalanych za rok podatkowy lub lata podatkowe poprzedzające rok, w którym nastąpiło połączenie grup.**

W odniesieniu do pkt 2 należy podkreślić, że przychody grup przed połączeniem nie podlegają korektom konsolidacyjnym w zakresie transakcji pomiędzy grupami, które miały miejsce w latach poprzedzających połączenie¹⁵⁰.

Zasady określone dla ust. 8 pkt 1 dotyczą sytuacji, gdy dwie lub więcej grup łączy się w jedną grupę. Biorąc pod uwagę, że w poprzednich latach grupy były odrębne i nie miały jednego

¹⁵⁰ Zob. Komentarz [6.1.1; 22]

skonsolidowanego sprawozdania finansowego konieczne jest doprecyzowanie, jak określić w takich latach minimalny przychód grupowy.

W świetle ust. 6 w takim przypadku, aby ocenić spełnienie warunku minimalnego przychodu grupowego przed połączeniem, roczny przychód ustala się w oparciu o sumę rocznych przychodów grup uczestniczących w połączeniu wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej takiej grupy.

Przykład:

Grupa A i grupa B wykazały w swoich skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych przychód roczny w wysokości:

- 1) w pierwszym analizowanym roku - 400 mln EUR każda,*
- 2) w drugim analizowanym roku - 300 mln EUR każda,*
- 3) w trzecim analizowanym roku - 300 mln EUR każda,*
- 4) w czwartym analizowanym roku - 400 mln EUR każda.*

W piątym roku grupa A i grupa B łączą się w grupę AB. W świetle tych okoliczności przepisy ustawy mają zastosowanie do grupy AB w piątym roku (roku połączenia), ponieważ w dwóch z czterech poprzednich lat podatkowych suma rocznych przychodów w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych każdej z grup wyniosły 750 mln EUR lub więcej (tj. w pierwszym i czwartym roku łączne dochody wyniosły 800 mln EUR).

Jak zostało wskazane, definicja połączonej grupy obejmuje zarówno sytuacje, kiedy jednostka nienależąca do żadnej grupy jest „nabywana” przez inną jednostkę lub grupę jak i sytuacje, kiedy jednostka nienależąca do grupy „nabywa” inną jednostkę lub grupę. Niezależnie od braku skonsolidowanego sprawozdania finansowego za lata ubiegłe, przejście grupy, która podlegała już Systemowi GloBE przez jednostkę nienależącą dotychczas do żadnej grupy nie rozpoczyna ponownie czteroletniego okresu, o którym mowa w art. 2 projektu.

W przypadku dwóch pojedynczych jednostek, które w wyniku połączenia tworzą grupę (ust. 8 pkt 2), agregowane są przychody każdej jednostki wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki za poprzednie lata podatkowe. W przypadku jednostki, która przystępuje do grupy (ust. 8 pkt 3), należy zsumować przychody ujęte w sprawozdaniu finansowym tej jednostki za dany rok do skonsolidowanych przychodów grupy za ten sam rok.

Przykład:

W czterech poprzedzających latach podatkowych jednostka A i jednostka B (zlokalizowane w różnych jurysdykcjach) były jednostkami nienależącymi do żadnej grupy. W każdym z tych lat jednostka A wykazała w sprawozdaniu finansowym przychody w wysokości 600 mln EUR, a jednostka B w wysokości 400 mln EUR. W piątym roku podatkowym jednostka A nabyła jednostkę B, tworząc grupę, która w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok połączenia wykazała przychody w wysokości 1 miliard euro. Ponieważ łączne przychody tych jednostek osiągnęły próg 750 mln EUR w co najmniej dwóch z poprzednich 4 lat podatkowych, przepisy ustawy mają zastosowanie do takiej niedawno utworzonej grupy AB i jest ona zobowiązana do stosowania ustawy za rok połączenia.

Przykład:

Grupa A wykazała skonsolidowane przychody w wysokości 500 mln EUR w każdym z czterech poprzedzających lat podatkowych. W piątym roku podatkowym grupa A nabyła jednostkę, która w każdym z czterech poprzedzających lat podatkowych wykazała przychody w wysokości 800 mln EUR. W piątym roku (roku połączenia) grupa A będzie podlegała przepisom ustawy, ponieważ zagregowane kwoty przychodu grupy oraz jednostki przekraczają próg 750 mln w co najmniej dwóch z czterech poprzedzających latach podatkowych.

Przykład:

Grupa stosująca rok kalendarzowy jako rok podatkowy nabywa z dniem 1 stycznia 2023 r. jednostkę stosującą jako rok podatkowy okres obrotowy, który kończy się 30 września. Po przejęciu, grupa w dalszym ciągu przyjmuje rok kalendarzowy za swój rok podatkowy. W tym scenariuszu przychody jednostki przejmowanej za lata podatkowe kończące się 30 września 2022, 2021, 2020 i 2019 r. łączy się z przychodami grupy za cztery poprzednie lata podatkowe zakończone 31 grudnia 2022, 2021, 2020 i 2019 r. Natomiast przychody jednostki za okres od 1 października 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. (które zostałyby uwzględnione w sprawozdaniu finansowym tej jednostki za rok następny, jeżeli nie została ona przejęta) nie są uwzględniane w celu określenia przychodów grupy za lata kalendarzowe 2022 lub 2023.

Minimalny przychód grupowy w przypadku podzielonych grup

Z kolei w **art. 4 ust. 7** uregulowany został sposób określania minimalnego przychodu grupowego

w przypadku podzielonej grupy. Artykuł ten implementuje art. 33.4 Dyrektywy. Tym samym, ust. 7 reguluje zasady stosowania minimalnego przychodu grupowego, kiedy grupa objęta zakresem przedmiotowym ustawy (tj. Systemem GloBE) dzieli się na dwie lub więcej grup. Należy podkreślić, że zasady te obowiązują odrębnie dla każdej z grup, które powstały lub pozostały po podziale (każda z nich stanowi podzieloną grupę).

Zgodnie z tym przepisem przepisy ustawy mają zastosowanie w przypadku każdej takiej podzielonej grupy, która osiągnęła minimalny przychód grupowy (tj. roczny skonsolidowany przychód w wysokości co najmniej 750 000 000 euro):

- 1) **za pierwszy rok podatkowy** następujący po podziale grupy, jeżeli podział grupy skutkuje rozpoczęciem nowego roku podatkowego albo za rok podatkowy, w którym dokonano podziału grupy, jeżeli podział grupy nie skutkuje rozpoczęciem takiego nowego roku obrotowego **lub**
- 2) **w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych, przy czym lata te liczy się począwszy od pierwszego roku podatkowego, o którym mowa w pkt 1.**

Ust. 7 pkt 1 stanowi zatem **odstępstwo od zasady wyrażonej w art. 4 ust. 1**, tj. badania 2 lat z 4 letniego okresu, ponieważ w zakresie pierwszego roku następującego po podziale wystarczy spełnić warunek minimalnego przychodu grupowego za ten rok.

Taki dodatkowy warunek ma na celu zapewnienie, że **każda grupa powstała w wyniku podziału grupy objętej zakresem Systemu GloBE, która - już jako podzielona grupa - osiągnie próg 750 mln EUR za rok podatkowy kończący się po podziale, jest objęta zakresem podmiotowym ustawy**. Inaczej każda podzielona grupa wypadłaby z Systemu

GloBE wskutek podziału (w pierwszym roku funkcjonowania podzielonej grupy nie spełniałaby nigdy warunku 2 z 4 lat).

Przykład:

Rok obrotowy grupy A jest taki sam jak rok kalendarzowy i kończy się 31 grudnia 2025 r. W trakcie roku obrotowego, 30 czerwca 2025 r., jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy A zbyła wszystkie udziały podgrupy B na rzecz swoich udziałowców. Stanowi to podział grupy w rozumieniu art. 4 ust. 9 ustawy i skutkuje on powstaniem, z perspektywy Zasad GloBE, dwóch podzielonych grup - nowej grupy B i grupy A, która „pozostała” po podziale.

Na potrzeby niniejszego przykładu zakłada się, że podział nie skutkował rozpoczęciem nowego roku podatkowego dla grupy A. Zgodnie z ust. 7, grupa A określi, czy podlega przepisom ustawy na podstawie przychodów wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym za rok podziału, tj. za rok trwający od 1 stycznia do 31 grudnia 2024 r. (na podstawie drugiej alternatywy zawartej w ust. 7 pkt 1).

Na potrzeby niniejszego przykładu zakłada się, że podział skutkował natomiast rozpoczęciem nowego roku podatkowego dla Grupy B (rok kalendarzowy). Grupa ta określi, czy podlega przepisom ustawy na podstawie przychodów wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym za pierwszy rok następujący po podziale grupy (na podstawie pierwszej alternatywy w ust. 7 pkt 1), tj. za rok kalendarzowy 2024 r.

W takim przypadku jednak, ponieważ pierwszy badany rok podatkowy grupy B składałby się z okresu innego niż 12 miesięcy (tj. 6 miesięcy), próg 750 mln EUR wymaga proporcjonalnego dostosowania na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy.

Ust. 7 pkt 2 określa natomiast zasady postępowania w trzech kolejnych latach podatkowych następujących bezpośrednio po roku, o którym mowa w pkt 1 (tj. zasadniczo po roku podatkowym kończącym się po podziale). W tym okresie przepisy ustawy będą miały zastosowanie do podzielonej grupy za rok podatkowy, jeżeli osiągnie próg 750 mln EUR rocznego skonsolidowanego przychodu w dwóch z czterech lat podatkowych liczonych począwszy od roku podatkowego, o którym mowa w pkt 1. Tym samym, do testu dwóch z czterech lat wlicza się „pierwszy rok” (tj. zasadniczo rok podatkowy kończący się po podziale).

Rozdział 1 – Zbycie lub nabycie udziałów w jednostce

Założeniem innych działów ustawy jest, że przez cały rok obrotowy grupę międzynarodową lub krajową tworzą te same jednostki składowe. Jednakże, jeżeli w trakcie roku podatkowego dochodzi do nabycia lub zbycia udziałów własnościowych w jednostce składowej, dla zapewnienia rozliczenia takich działań i ich kwalifikacji zbieżnych z Zasadami GloBE, konieczne jest zastosowanie przepisów szczególnych rozdziału 3 działu VI. Przepisy te mają zastosowanie za rok podatkowy, w którym następuje zbycie i nabycie udziałów oraz za kolejne lata (w odniesieniu np. do zasad ujmowania rezerw z tytułu podatku odroczonego przez jednostkę zbywaną i grupę nabywającą).

W odniesieniu do jednostki składowej, której udziały są przedmiotem transakcji, określenia wymagają w szczególności zasady podziału pomiędzy grupy przychodów i kosztów tej jednostki, w tym jej podatków kwalifikowanych.

Art. 103 [Status jednostki składowej, w której zbyto udziały]

Art. 103 stanowi implementację art. 34.1 Dyrektywy. W świetle art. 103, w przypadku zbycia lub nabycia udziałów własnościowych w danej jednostce składowej w danym roku podatkowym, jednostkę tę (lub jednostkę od niej zależną) uznaje się za jednostkę składową grupy nabywającej lub grupy zbywającej, jeżeli część aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych tej jednostki podlega konsolidacji pełnej w sporządzonym za ten rok skonsolidowanym sprawozdaniu grupy.

Regulacja ta odnosi się do każdej jednostki składowej, która w wyniku zbycia i nabycia udziałów przestała być jednostką składową jednej grupy i zaczęła być jednostką składową innej grupy. Nie jest jednocześnie konieczne, aby było to zbycie i nabycie bezpośrednich udziałów własnościowych w tej jednostce składowej. Regulacje te będą miały zastosowanie do danej jednostki także wtedy, kiedy transakcja taka dotyczyła udziałów np. w „spółce matce” czy „spółce babce” takiej jednostki. Warunkiem jest, by w wyniku tej transakcji dana jednostka podlegała za rok transakcji konsolidacji pełnej także w innej grupie niż dotychczas. Nie jest więc przy tym konieczne, aby podlegała konsolidacji pełnej za cały rok – wystarczające jest, że grupa uwzględnia jakkolwiek część aktywów, zobowiązań, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych tej jednostki w swoim sprawozdaniu finansowym, a jednostka ta jest traktowana jako jednostka składowa grupy za rok transakcji.

W praktyce, jeżeli grupa zbywa udział konsolidujący w jednostce składowej w trakcie roku, prawdopodobnie część jej przychodów i kosztów zostanie uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym tej grupy uwzględniając okres, w którym jednostka ta była jednostką składową grupy. Jednocześnie, grupa nabywająca udziały najprawdopodobniej uwzględni w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wszystkie aktywa i zobowiązania tej jednostki składowej, a przychody, koszty i przepływy pieniężne uwzględni również z uwzględnieniem okresu, w którym jednostka była jednostką składową grupy. Jednak, dla zapewnienia spójności systemu, w kolejnych artykułach przewidziano m.in. zasady rozdziału wymienionych elementów pomiędzy grupy za rok transakcji.

Art. 104 [Zbycie udziałów – skutki na gruncie Zasad GloBE]

Art. 104 ust. 1

Art. 104 ust. 1 pkt 1 implementuje art. 34.2 Dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie jednostki składowej grupa zbywająca i nabywająca (tj. właściciwi podatnicy należący do tych grup) uwzględniają wyłącznie księgowy dochód (stratę) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki, które są ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu takiej grupy.

Ponadto, wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego oblicza się dla jednostki składowej poprzez zsumowanie właściwego odsetka kwalifikowalnych kosztów wynagrodzeń i wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych. Odpowiednio, w **art. 104 ust. 1 pkt 2** określono zasady uwzględniania tych wartości przez podatników z grupy zbywającej i grupy nabywającej. Bez tych zasad podatnicy z obu tych grup mogliby uwzględniać wartości z okresu, w którym jednostka nie była jednostką składową danej grupy, tym samym w sposób sztuczny powielając efekt podatkowy jednokrotnie poniesionych wydatków i kosztów.

Litera a) implementuje art. 34.4 Dyrektywy i reguluje zasady dotyczące kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń. Mianowicie, przy określaniu substratu majątkowo-osobowego uwzględnia się jedynie koszty wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy. W konsekwencji, podatnik danej grupy bierze pod uwagę jedynie te kwalifikowane koszty wynagrodzeń, które zostały poniesione w trakcie okresu, w którym jednostka była jednostką składową tej grupy, i których ekonomiczny ciężar ponosi ta grupa.

Analogicznie, zgodnie z literą b), która implementuje art. 34.5 Dyrektywy, wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dostosowuje się proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka była jednostką składową grupy i dopiero taką dostosowaną wartość uwzględnia się przy określaniu substratu majątkowo-osobowego. W świetle Komentarza, wartość bilansowa kwalifikowalnych aktywów trwałych jest ustalana w oparciu o kwotę ujętą na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy, przy uwzględnieniu wszelkich korekt konsolidacyjnych ceny zakupu lub kosztów wytworzenia, które można przypisać przejściu.¹⁵¹

Art. 104 ust. 2

Art. 104 ust. 2 odwołuje się do mechanizmu ponownego ujęcia rezerw w ramach całkowitej korekty podatków odroczonech, tj. do art. 89. W szczególności, podatnik należący do grupy zbywającej ujmuje na potrzeby korekty, o której mowa w art. 89, jako rozwiązane rezerwy z tytułu podatku odroczonego jednostki zbywanej, które zostały uprzednio uwzględnione w jej całkowitej kwocie korekty z tytułu podatku odroczonego. Natomiast podatnik należący do grupy nabywającej ujmuje ponownie te rezerwy jako powstające w tym roku podatkowym, przy czym wszelkie późniejsze obniżenia podatków kwalifikowanych na podstawie art. 89 ust. 2 ustawy uwzględnia się za rok, w którym zostaje ponownie ujęta kwota tej rezerwy.

Przepis ten implementuje art. 34.7 Dyrektywy. Założeniem jest zwolnienie grupy zbywającej z konieczności ponownego ujęcia kwot rezerwy z tytułu podatku odroczonego, które nie ulegają odwróceniu (w drodze płatności lub w inny sposób) w ciągu pięcioletniego okresu wymaganego przez art. 89. Z tego względu wszelkie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego jednostki składowej są traktowane jako odwrócone z momentem, z którym jednostka przestaje być jednostką składową.

Odpowiednio, pięcioletni okres, o którym mowa w art. 89, rozpoczyna się (po raz pierwszy lub ponownie) kiedy jednostka staje się jednostką składową nowej grupy. Rozpoczęcie tego okresu w nowej grupie ma na celu ograniczenie obciążeń administracyjnych, które powstałyby w przypadku, gdyby rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego podlegały odwróceniu według terminów wynikających z art. 89 dla grupy zbywającej. Zatem jednostka składowa, która opuszcza jedną i przystępuje do drugiej grupy, nie będzie zobowiązana ze względu na tę zmianę do ponownego ujmowania rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego na podstawie art. 89 i rozpocznie (w momencie przyłączenia się do drugiej grupy) nowy pięcioletni okres zgodnie z tym artykułem dla wszystkich swoich rezerw z tytułu podatku odroczonego.

¹⁵¹ Oznacza to, że nabycie udziałów konsolidacyjnych w jednostce spowoduje podwyższenie wartości bilansowej aktywów uwzględnianej na potrzeby określenia substratu majątkowo-osobowego, niezależnie od tego, że nie powoduje analogicznego podwyższenia do celów obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Wynika to z tego, że wyłączenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego opiera się na koszcie ekonomicznym inwestycji dokonanej przez grupę w środek trwały zlokalizowany w określonej jurysdykcji, a koszt ten można dokładniej określić sprawdzając wartość godziwą tego składnika aktywów w momencie nabycia niż poprzez koszt historyczny tego składnika aktywów przyjęty przez jednostkę, której udziały są przejmowane. [6.2.1; 54]

Przepis ten nie ma zastosowania do kategorii wskazanych w art. 89 ust. 3 (np. koszty badań i rozwoju), ponieważ są one w ogóle wyłączone z mechanizmu ponownego ujęcia rezerw.

Ponadto, w świetle Komentarza należy zaznaczyć, że aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstające w wyniku nabycia jednostki składowej zasadniczo nie są uwzględniane na potrzeby Systemu GloBE, ponieważ korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań związane z nabyciem nie są uwzględniane dla określenia kwalifikowanego dochodu (straty), z zastrzeżeniem określonych w ustawie wyjątków. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego uwzględniane na potrzeby Systemu GloBE odnoszą się co do zasady do aktywów i rezerw, które istniały przed dniem dołączenia przez tą jednostkę składową do grupy, czyli przed przejściem tego aktywa lub rezerwy. [Komentarz, 6.2.1; 59].¹⁵²

Art. 104 ust. 3 pkt 1

Zgodnie z art. 104 ust. 3 podatnik należący do grupy nabywającej ustala kwalifikowany dochód (stratę) oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów, oraz za kolejne lata na podstawie wartości aktywów i zobowiązań ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy zbywającej bezpośrednio przed dniem zbycia jednostki.

Przepis ten implementuje art. 34.3 Dyrektywy. W świetle tego przepisu, grupa nabywająca traktuje aktywa nabywanej jednostki dla celów Systemu GloBE jako mające taką samą wartość bilansową, jaką miały przed transakcją (tj. według kosztu historycznego). Inaczej mówiąc, przejście udziałów konsolidujących w jednostce nie powoduje żadnej zmiany wartości bilansowej aktywów i zobowiązań jednostki przejmowanej dla celów Systemu GloBE. Ponadto wszelkie korekty wartości bilansowej wartości niematerialnych i prawnych powstałe w wyniku przejścia, takie jak wartość firmy, nie są brane pod uwagę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).

Zasada ta jest zgodna z zakazem uwzględniania korekt konsolidacyjnych związanych z nabyciem udziałów w jednostce dla celów określenia kwalifikowanego dochodu (straty) i ma zastosowanie niezależnie od tego, czy udział konsolidacyjny został nabyty przed lub po dacie wejścia w życie ustawy. Kiedy standard rachunkowości finansowej stosowany przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego pozwala na rozpoznanie takich korekt w księgach nabytej jednostki, jednostka ta może uwzględnić tą wartość bilansową, jeżeli nabycie nastąpiło przed 1 grudnia 2021 r., a grupa nie posiada wystarczających informacji, aby określić kwalifikowany dochód (stratę) z rozsądną dokładnością w oparciu o wartość nabytych aktywów i zobowiązań sprzed korekty. W takim przypadku jednostka ta musi jednak uwzględnić także wszelkie rezerwy i aktywa z tytułu podatku odroczonego powstałe w związku z nabyciem dla celów określenia kwalifikowanego dochodu (straty) i podatków kwalifikowanych.[Komentarz, 6.2.1; 51]

¹⁵² Jednakże w każdym przypadku, gdy dla celów ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty) wykorzystywana jest skorygowana wartość bilansowa aktywów i zobowiązań, wszelkie aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstałe w związku z nabyciem tych aktywów i zobowiązań należy uwzględnić dla potrzeb opodatkowania wyrównawczego. W takich przypadkach rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego ujmuje się jako powstałą za rok podatkowy, obejmujący rok przejścia, zastosowany dla celów art. 89, z zastrzeżeniem wyjątków z art. 89 ust. 3 i szczególnym uwzględnieniem niezrealizowanych zysków z wyceny według wartości godziwej. [Komentarz, 6.2.1; 60]

Art. 104 ust. 3 pkt 2

Art. 104 ust. 3 pkt 2 stanowi implementację art. 34.6 Dyrektywy.

Zgodnie z tym przepisem podatnik należący do grupy nabywającej uwzględnia aktywa z tytułu podatku odroczonego i rezerwy z tytułu podatku odroczonego jednostki nabywanej, z wyjątkiem kwalifikowanych aktywów, o których mowa w art. 92, w taki sposób i w takim zakresie, jakby grupa nabywająca kontrolowała jednostkę zbywaną w momencie powstania takich aktywów i rezerw.

Wyjątkiem od tej zasady jest składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w przypadku kwalifikowanej straty. Aktywa i rezerwy z tytułu „zwykłego” podatku odroczonego powstają w odniesieniu do poszczególnych jednostek składowych i są odpowiednio rozliczane lub wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Przekładają się one na całkowitą kwotę podatku odroczonego jednostki składowej. Z drugiej strony, kwalifikowana strata powstaje w związku z wyborem, o którym mowa w art. 92 i w odniesieniu do określonej jurysdykcji, ale nie figuruje w sprawozdaniu finansowym jednostki składowej ani w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Ponieważ kwalifikowane aktywa, o których mowa w art. 92, powstają w związku z kwalifikowaną stratą w określonej jurysdykcji, uważa się ją za wartość przypisaną do danej jurysdykcji w ramach rozliczeń grupy, a nie wartość przypisaną do konkretnej jednostki składowej z tej jurysdykcji. Wartość taka nie może więc zostać przeniesiona do innej grupy. [Komentarz, 6.2.1; 56]

Art. 105 [Obowiązki jednostki dominującej należące za dany rok do dwóch grup]

Art. 105 stanowi implementację art. 34.8 Dyrektywy. Przepis ten reguluje sytuację, w której zbycie lub nabycie udziałów dotyczy jednostki, która w roku podatkowym była jednostką dominującą należącą do co najmniej dwóch grup międzynarodowych lub grup krajowych.

Taka jednostka dominująca jest zobowiązana do wypełnienia obowiązków podatnika odrębnie dla każdej z grup, tj. m.in. odrębnego obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Elementem kalkulacji tego podatku jest jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (strata) i efektywna stawka podatkowa, obliczona – w odniesieniu do poszczególnych jurysdykcji – dla każdej z grup. Końcowym rezultatem jest natomiast ustalenie udziałowego globalnego podatku wyrównawczego, zgodnie z przepisami działu II.

To, czy taka jednostka dominująca jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego należy ustalić odrębnie w odniesieniu do każdej grupy. W zależności bowiem od struktury danej grupy ta sama jednostka dominująca może spełniać lub nie warunki określone w art. 10.

Art. 106 [Zbycie udziałów traktowane jako zbycie aktywów i zobowiązań]

Art. 106 stanowi implementację art. 34.9 Dyrektywy i przewiduje wyjątek od zasad opisanych w art. 103-105 ustawy.

W **ust. 1** określona została sytuacja, w której przepisów rozdziału 1 się nie stosuje. Przepisów tych nie stosuje się wówczas, kiedy jurysdykcja lokalizacji jednostki, w której nabywany jest udział konsolidujący:

- 1) traktuje nabycie lub zbycie takiego udziału konsolidującego, dla celów podatku kwalifikowanego, w taki sam lub podobny sposób jak nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań oraz

- 2) nakłada na jednostkę zbywającą ten udział podatek kwalifikowany w oparciu o różnicę między wynagrodzeniem zapłaconym w zamian za ten udział albo wartością godziwą odpowiadających mu aktywów i zobowiązań a ich wartością podatkową.

Jeżeli jurysdykcja, w której jest zlokalizowana jednostka, w której nabywany jest udział konsolidujący traktuje dla celów podatku kwalifikowanego nabycie lub zbycie takiego udziału konsolidującego w taki sam lub w podobny sposób jak nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań, to do takiego nabycia lub zbycia stosuje się przepisy rozdziału 2 działu II.

W przypadku jednostki transparentnej podatkowo za jurysdykcję, o której mowa w ust. 1, uważa się tę jurysdykcję, w której znajdują się aktywa tej jednostki.

Powyższe przepisy mają na celu zapewnienie spójnego traktowania nabywania i zbywania aktywów i zobowiązań dla celów ustawy, niezależnie od formy, w jakiej transakcja zostaje przeprowadzona. Jeżeli do transakcji ma zastosowanie ten przepis, sprzedającego traktuje się z jednej strony jako sprzedającego udziały własnościowe, a zysk lub strata na tej sprzedaży są wyłączone z księgowego dochodu (straty) netto jako wyłączone zyski (straty) kapitałowe (w jurysdykcji, w której zlokalizowany jest sprzedający). Jednocześnie, jednostka, której udziały są sprzedawane, jest traktowana jako sprzedająca swoje aktywa i zobowiązania w zamian za wynagrodzenie otrzymane przez sprzedającego udziały, a transakcja ta jest traktowana jako zbycie aktywów i zobowiązań, o którym mowa w rozdziale 2.

W roku podatkowym, w którym nastąpiła taka transakcja, zysk lub stratę oraz podatki kwalifikowane z takiej sprzedaży uwzględnia się:

- przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) oraz skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej, której udziały są zbywane, oraz
- na potrzeby określenia efektywnej stawki podatkowej przez dotychczasową grupę.

W rezultacie, zysk lub strata ze sprzedaży aktywów i zobowiązań jednostki są uwzględniane w obliczeniu efektywnej stawki podatkowej dotychczasowej grupy, dla jurysdykcji, która traktuje transakcję jako taką sprzedaż (a nie dla jurysdykcji lokalizacji jednostki sprzedającej udziały własnościowe).

Rozdział 2 – Zbycie aktywów i zobowiązań, w tym w ramach reorganizacji

Art. 107 [Definicja reorganizacji]

Art. 107 stanowi implementację art. 35.1 lit a Dyrektywy i definiuje „reorganizację”, która oznacza zbycie aktywów i zobowiązań jednostki, w tym w wyniku przekształcenia, połączenia, podziału, likwidacji jednostek, dokonanych na podstawie odrębnych przepisów (w tym przypadku chodzi zatem m.in. o połączenie lub podział samych jednostek, a nie połączenie lub podział grup). Spełnione przy tym muszą być łącznie trzy następujące warunki:

- 1) wynagrodzenie za zbycie stanowią, w całości lub w znacznej części, udziały w kapitale nabywającej jednostki składowej lub jednostki/osoby powiązanej z taką jednostką (w rozumieniu art. 5 ust. 8 Modelowej konwencji OECD) lub, w przypadku likwidacji, wynagrodzenie otrzymywane w związku z unicestwieniem udziałów w kapitale likwidowanej jednostki, a w przypadku braku wynagrodzenia ze zbycia, brak ten wynika z tego, że emisja udziału w kapitale pozbawiona byłaby znaczenia gospodarczego,

- 2) zysk (strata) zbywającej jednostki składowej z tytułu tych aktywów i zobowiązań nie podlega, w całości lub w części, opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- 3) przepisy podatkowe jurysdykcji, w której jest zlokalizowana nabywająca jednostka składowa przewidują, że dochód tej jednostki podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym, obliczany z tytułu zbycia nabytych aktywów i zobowiązań lub z innego tytułu, dla którego oblicza się taki dochód, będzie uwzględniał podatkową wartość tych aktywów i zobowiązań wynikającą z ksiąg zbywającej jednostki składowej, skorygowaną o niekwalifikowany zysk (stratę) z tytułu tego zbycia.

Definicja ta obejmuje szeroki zakres transakcji restrukturyzacyjnych, które - o ile spełnią warunki przewidziane tym przepisem - będą kwalifikowane jako reorganizacja na gruncie ustawy. Reorganizacją w rozumieniu ustawy będzie więc zarówno przekształcenie jak i przeniesienie aktywów i zobowiązań w ramach połączeń, podziałów, likwidacji czy transakcji podobnych. Przekształceniem jest zmiana formy jednostki (np. przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową). Definicja obejmuje także np. wniesienie majątku do kapitału istniejącej jednostki, kiedy jednostka ta nie emituje nowych lub dodatkowych udziałów własnościowych w zamian za wniesiony majątek, ponieważ transakcja nie skutkuje zmianą struktury własnościowej jednostki i wydanie dodatkowych udziałów własnościowych byłoby pozbawione sensu.

Aby transakcja została zakwalifikowana jako reorganizacja, wynagrodzeniem za przeniesienie aktywów i zobowiązań muszą być w całości lub w znacznej części udziały własnościowe wyemitowane przez przejmującą aktywa lub zobowiązania jednostkę składową lub przez inną osobę powiązaną z tą jednostką. Osobą powiązaną, w tym przypadku, rozpatruje się na gruncie z art. 5(8) Modelowej konwencji OECD. Jednakże w przypadku likwidacji, wynagrodzenie może być związane z unicestwieniem udziałów w kapitale takiej likwidowanej jednostki (ang. *cancellation of equity interests of the target*).

Wreszcie, definicja reorganizacji nie nakłada żadnych wymagań co do osoby/jednostki, której wydawane są wyemitowane udziały w kapitale. Na przykład reorganizacją będzie także transakcja, w której udziały w kapitale wydawane są (jako część tego samego porozumienia) bezpośrednio lub pośrednio właścicielowi jednostki składowej, której aktywa i zobowiązania są nabywane.

Ponadto, transakcja będzie uznana za reorganizację w rozumieniu ustawy, tylko jeżeli przepisy podatkowe jurysdykcji lokalizacji nabywającej jednostki składowej wymagają od niej przyjęcia na potrzeby podatku dochodowego wartości podatkowej aktywów oraz tej samej kwoty zobowiązań jakie były przyjęte przez zbywającą (przenoszącą) jednostkę składową (skorygowanych o wszelkie niekwalifikowane zyski (straty) wynikające z tego zbycia lub przejścia – *por. dalsza część uzasadnienia*). Zachowanie podstawy opodatkowania aktywów i zobowiązań jednostki zbywającej powoduje, że zysk (strata) na nabytych aktywach i zobowiązaniach nie będzie trwale nieopodatkowany, a jedynie zostanie odroczony moment jej opodatkowania.

Dalsze artykuły 108-110 określają zasady uznawania zysku (straty) w związku z:

- nabyciem aktywów i zobowiązań w ramach transakcji niestanowiącej reorganizacji w rozumieniu ustawy, oraz
- zbyciem aktywów i zobowiązań w ramach reorganizacji,

- reorganizacją, kiedy zysk (strata) sprzedającego podlega opodatkowaniu (w całości lub w części).

Art. 108 [Zbycie aktywów i zobowiązań inne niż w ramach reorganizacji]

W **art. 108** określony został sposób obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) przez jednostkę składową, która zbywa swoje aktywa lub zobowiązania **w inny sposób niż w drodze reorganizacji**. Zgodnie art. 108 pkt 1 taka jednostka, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) **uwzględnia zysk (stratę) wynikający z takiego zbycia**. Stanowi to zatem zasadę ogólną dla „zwykłego” zbycia aktywów lub zobowiązań.

W świetle Wytycznych z lutego 2023 r.¹⁵³ podkreślenia wymaga, że zysk (strata) powstałe dla jednostki składowej dokonującej zbycia aktywów lub zobowiązań powinny być w każdym przypadku określane zgodnie z zasadą ceny rynkowej, wynikającej z przepisów rozdziału 1 działu V. Tym samym na potrzeby ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) z danej transakcji jednostka składowa dokonująca zbycia zobligowana jest dokonać wyceny transakcji i zarejestrować jej skutki na warunkach, jakie byłyby ustalone między niezależnymi jednostkami w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach.

Z kolei w **pkt 2** tego artykułu wskazany został sposób ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) przez jednostkę składową, która nabywa aktywa i zobowiązania. Taka jednostka ustala kwalifikowany dochód (stratę) z tytułu nabytych aktywów i zobowiązań na podstawie ich wartości bilansowej przyjętej przez tę jednostkę i ustalonej zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla (tj. na podstawie nowo ustalonej wskutek transakcji wartości bilansowej).

Art. 109 [Zbycie aktywów lub zobowiązań w ramach reorganizacji]

Art. 109 stanowi implementację art. 35.3 i 35.4 Dyrektywy oraz dotyczy zysku (straty) osiągniętego z reorganizacji. Nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań w ramach reorganizacji uregulowano analogicznie do zasad przewidzianych w typowych lokalnych przepisach podatkowych, uwzględniając odroczenie opodatkowania zysku osiągniętego z reorganizacji. To, czy transakcja zostanie zakwalifikowana jako reorganizacja w rozumieniu ustawy zależy m.in. od zasad opodatkowania obowiązujących w jurysdykcji lokalizacji jednostek uczestniczących w transakcji.

W przypadku transakcji stanowiącej reorganizację w rozumieniu art. 107 zbywająca jednostka składowa nie rozpoznaje - na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) - zysku lub straty ze zbycia aktywów i zobowiązań, natomiast „przyszły” zysk lub strata jednostki nabywającej są ustalane na podstawie wartości bilansowej nabytych aktywów i zobowiązań przyjętej przez jednostkę zbywającą, tj. na zasadzie kontynuacji wyceny. Nabywająca jednostka składowa musi prowadzić dokumentację księgową tych wartości, uzasadniającą kalkulację kwalifikowanego dochodu (straty).

Szczególnego traktowania wymaga jednak sytuacja, gdy w następstwie zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w ramach reorganizacji w zbywającej jednostce składowej powstaje tzw. niekwalifikowany zysk (strata). Ma to miejsce np., gdy istnieje ograniczenie kwoty wynagrodzenia o charakterze niekapitałowym, które można zapłacić, aby transakcja

¹⁵³ Pkt 2.1.

kwalifikowała się jako niepodlegająca opodatkowaniu. Na przykład, co do zasady dana operacja (np. połączenie) jest neutralna na gruncie lokalnego prawa podatkowego, ale może być opodatkowana w określonym zakresie (np. z tytułu dopłat gotówkowych przekraczających określony próg).

W takim przypadku, zgodnie z art. 109 ust. 1 pkt 1 jednostka ta uwzględnia zysk (stratę) z tytułu tego zbycia w kwalifikowanym dochodzie (stracie), **do wysokości tego niekwalifikowanego zysku (straty)**.

Niekwalifikowany zysk (stratę) uwzględnia się jednak tylko w wysokości nieprzekraczającej odpowiedniego zysku (straty) ujętego w księgach. Wynika to z tego, że zysk (strata) netto są punktem wyjściowym do obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty). Stąd, niekwalifikowany zysk (stratę) określa się jako mniejszą z kwot zysku (straty) wykazanego w sprawozdaniu finansowym lub podlegającego opodatkowaniu zysku (straty) powstałego w wyniku reorganizacji.

Z kolei, zgodnie z art. 109 ust. 1 pkt 2 nabywająca te aktywa i zobowiązania jednostka składowa oblicza kwalifikowany dochód (stratę) na podstawie wartości bilansowej ustalonej zgodnie z zasadą kontynuacji wyceny, jednakże z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z przepisami podatkowymi właściwymi ze względu na lokalizację tej jednostki, w związku z powstaniem tego niekwalifikowanego zysku (straty). Zatem, nabywająca jednostka składowa zwiększy lub obniży wartość bilansową nabytych aktywów oraz zobowiązań, w zakresie odzwierciedlającym niekwalifikowany zysk (stratę).

Zasady te mają zastosowanie zarówno do transakcji krajowych, jak i transgranicznych, które kwalifikują się jako reorganizacje na gruncie ustawy. Ponadto, art. 109 nie wymaga, aby zbywająca jednostka składowa i nabywająca jednostka składowa należały do tej samej grupy i ma zastosowanie niezależnie od tego, czy kontrahentem transakcji jest jednostka wchodząca w skład grupy podlegającej Systemowi GloBE.

Art. 110 [Korekta wartości aktywów i zobowiązań do wartości godziwej]

Art. 110 stanowi implementację art. 35.5 Dyrektywy. Dotyczy on sytuacji, w której – w związku z określonym zdarzeniem – jednostka składowa grupy, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jej lokalizacji, ma prawo lub jest obowiązana do skorygowania dla celów podatku kwalifikowanego wartości aktywów i zobowiązań do wartości godziwej. W świetle Komentarza może to mieć miejsce np., gdy jednostka składowa podlega opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków z powodu reorganizacji transgranicznej lub zmiany w rezydencji podatkowej podmiotu czy w momencie przyłączenia się lub opuszczania podatkowej grupy kapitałowej. Nie dotyczy to natomiast zwykłej sprzedaży aktywów (np. sprzedaży zapasów) przez jednostkę składową lub np. korekty cen transferowych.

W odniesieniu do takich sytuacji regulacje art. 100 mają na celu dostosowanie skutków transakcji na gruncie Zasad GloBE ze skutkami powstałymi na mocy lokalnych regulacji podatku dochodowego.

W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w tym artykule, kwalifikowany dochód (stratę) tej jednostki ustala się w sposób szczególny. Zgodnie z **ust. 2**, jednostka ta przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia kwotę zysku (straty) odpowiadającą **różnicy między wartością bilansową poszczególnych składników aktywów i zobowiązań, ustaloną bezpośrednio przed wskazanym zdarzeniem, a wartością godziwą tych**

składników ustaloną bezpośrednio po tym zdarzeniu, zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Ponieważ zdarzenie takie może nastąpić w związku z reorganizacją, mógł też wystąpić niekwalifikowany zysk (strata). W takim przypadku, kwota zysku wskazana w ust. 2 (odpowiednia różnica) jest zmniejszana o kwotę wszelkich zysków już poprzednio uwzględnionych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jako niekwalifikowalny zysk. W przypadku strat, odpowiednie kwoty zwiększa się w miejsce pomniejszenia. Regulacja ta zapobiega powielaniu zysków i strat, które zostały już uwzględnione w obliczeniach kwalifikowanego dochodu (straty) zgodnie z wcześniejszymi przepisami.

Zgodnie z **ust. 3** uwzględnienie kwoty takiego zysku (straty) w kwalifikowanym dochodzie (stracie) następuje:

- w pełnej wysokości za rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie będące podstawą korekty wartości aktywów i zobowiązań do wartości godziwej, albo
- za rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie będące podstawą korekty wartości aktywów i zobowiązań do wartości godziwej oraz w kolejno następujących po sobie czterech latach podatkowych, w kwocie odpowiadającej 1/5 tej kwoty (zysku (straty) w każdym z tych lat.

W tym drugim przypadku, stosownie do **ust. 4**, jeżeli jednostka przestaje być jednostką składową grupy międzynarodowej lub grupy krajowej w którymkolwiek z tych 5 lat podatkowych, nierozliczona w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki kwota zysku (straty) podlega rozliczeniu w tym roku podatkowym, w którym przestaje być jednostką składową grupy międzynarodowej lub grupy krajowej.

Zgodnie z **ust. 5** jednostka składowa, która zgodnie z omawianym wyborem i w związku z określonym zdarzeniem skorygowała dla celów kwalifikowanego dochodu (straty) wartości poszczególnych aktywów i zobowiązań do wartości godziwej, wartość tę uwzględnia dla celów obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) w latach podatkowych następujących po roku, w którym zdarzenie to wystąpiło. Wartość godziwa, o której mowa w tym ustępie, to wartość godziwa aktywów ustalona zgodnie ze standardami rachunkowości finansowej stosowanymi do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy.

Rozdział 3 – Grupy o kilku jednostkach dominujących

Art. 111 [Jednostki składowe co najmniej dwóch odrębnych grup - definicje]

Art. 111 stanowi implementację art. 37 Dyrektywy.

W **ust. 1** zaimplementowany został art. 37.1 lit a Dyrektywy i zdefiniowana została „grupa o kilku jednostkach dominujących”. Wyrażenie to oznacza co najmniej dwie odrębne grupy, których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawierają porozumienie będące niżej zdefiniowaną „strukturą łączoną” lub „strukturą podwójnie notowaną”. Może ono mieć aspekt transgraniczny (obejmować co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład połączonej grupy zlokalizowane w innej jurysdykcji niż jurysdykcja lokalizacji pozostałych jednostek składowych tej grupy) albo może obejmować tylko grupy krajowe.

Przepis ten dotyczy sytuacji, w której dwie grupy (lub więcej) sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym wyniki finansowe tych grup są prezentowane jako pojedyncza jednostka gospodarcza, a wynika to z zawarcia przez jednostki dominujące najwyższego szczebla porozumienia o strukturze łączonej (zdefiniowanej w ust. 2) lub strukturze podwójnie notowanej (zdefiniowanej w ust. 3).

Grupy takie określane są łącznie jako grupy o kilku jednostkach dominujących. Celem jest zapewnienie, że Zasady GloBE będą miały zastosowanie do tych struktur w taki sam sposób, w jaki miałyby zastosowanie do grupy o jednej jednostce dominującej. Dokonuje się to poprzez modyfikację zasad obliczania globalnego podatku wyrównawczego uwzględniającą wszystkie jednostki składowe grupy o kilku jednostkach dominujących.

Odpowiednio, to czy jednostka stanowi jednostkę składową takiej grupy o kilku jednostkach dominujących określa się w oparciu o sumę udziałów własnościowych posiadanych przez każdą z grup tworzących taką grupę o kilku jednostkach dominujących. Przykładowo dwie odrębne grupy mogą posiadać po 50% udziałów własnościowych jednostki. W takim przypadku jednostka byłaby traktowana jako joint venture przez każdą grupę indywidualnie. Jednak kiedy jednostki dominujące najwyższego szczebla każdej z grup są częścią struktury łączonej lub struktury podwójnie notowanej, takie joint venture staje się jednostką składową grupy o kilku jednostkach dominujących.

Zdefiniowana w **ust. 2** „struktura łączona” oznacza porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup międzynarodowych lub grup krajowych, zgodnie z którym:

- a) co najmniej 50 % udziałów własnościowych w tych jednostkach nie można odrębnie zbywać lub przenosić ich własności w innej formie, ze względu na formę ich własności, ograniczenia dotyczące przenoszenia praw ich własności lub inne warunki, oraz które to udziały, w przypadku kiedy są notowane na rynku kapitałowym, są notowane po tej samej cenie, oraz
- b) jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla wszystkich jednostek należących do tych grup, w którym ujmuje się łącznie jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne i które obowiązkowo podlega audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

Z kolei zdefiniowana w **ust. 3** „struktura podwójnie notowana” oznacza porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup międzynarodowych lub grup krajowych, zgodnie z którym łącznie spełnione są warunki:

- a) te jednostki dominujące najwyższego szczebla podejmują się, na podstawie umowy, wspólnego prowadzenia działalności,
- b) jednostki te dokonują wypłat z tytułu dywidend, oraz z tytułu likwidacji, na rzecz swoich wspólników (właścicieli) na podstawie stałego wskaźnika, określonego w tym porozumieniu,
- c) działalnością tych jednostek zarządza się tak jakby była to działalność jednej jednostki, przy zachowaniu jednak odrębnej ich osobowości prawnej,
- d) udziały własnościowe tych jednostek są notowane na rynku kapitałowym i mogą być przedmiotem niezależnego obrotu lub przeniesienia, niezależnie od siebie, na różnych rynkach kapitałowych,
- e) jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla wszystkich jednostek należących do tych grup, w którym ujmuje się łącznie jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne i które obowiązkowo podlegają audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.

Ust. 2 i 3 implementują odpowiednio art. 37.1 lit b i art. 37.1 lit c Dyrektywy.

Struktura łączona to porozumienie, w ramach którego 50% lub więcej udziałów własnościowych w jednostkach dominujących najwyższego szczebla jest „łączone” razem tak, jakby stanowiły udziały własnościowe pojedynczej jednostki. Taka własność (łączona poprzez formę własności, ograniczenia co do przeniesienia lub inne warunki) uniemożliwia ich niezależne przeniesienie lub niezależny obrót. Jeżeli takie łączone udziały własnościowe są notowane na giełdzie papierów wartościowych, są one notowane na tej giełdzie po jednej cenie. Definicja struktury łączonej wymaga również, aby jedna jednostka dominująca najwyższego szczebla sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednostek z każdej grupy prezentowane są łącznie jako pojedyncza jednostka gospodarcza.

Drugim porozumieniem objętym definicją grupy o kilku jednostkach dominujących jest struktura podwójnie notowana. Porozumienie notowane na dwóch giełdach to porozumienie, w ramach którego dwie lub więcej jednostek dominujących najwyższego szczebla łączy przedsiębiorstwa w drodze umowy, zamiast przekazywać je we własność i pod kontrolę jednej jednostki.

W ramach struktury podwójnie notowanej każda jednostka dominująca najwyższego szczebla dokonuje wypłat na rzecz swoich właścicieli w oparciu o stały współczynnik (na podstawie umowy, takiej jak porozumienie wyrównujące), a działalność połączonych grup jest zarządzane zbiorowo, tak jakby były realizowane przez jeden podmiot gospodarczy. Podobnie jak w przypadku struktury łączonej, struktura podwójnie notowana wymaga, aby jedna jednostka dominująca najwyższego szczebla przygotowywała skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne wszystkich jednostek każdej z grup prezentowane są łącznie jako jednostki tworzące jedną jednostkę gospodarczą. Jednak w odróżnieniu do struktury łączonej, udziały własnościowe w jednostkach

dominujących najwyższego szczebla struktury podwójnie notowanej są niezależnie wyceniane oraz są przedmiotem obrotu lub transferu niezależnie na różnych rynkach kapitałowych.

Zgodnie z tymi definicjami zarówno w przypadku struktury łączonej, jak i struktury podwójnie notowanej wymogiem jest, aby skonsolidowane sprawozdania finansowe podlegały audytowi zewnętrznemu zgodnie z systemem regulacyjnym. Wymóg ten jest spełniony, gdy jednostka dominująca najwyższego rzędu sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, jeżeli wymaga on, aby takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawiało sytuację finansową i wyniki jednostek oraz podlegało audytowi przeprowadzanemu przez zewnętrznego audytora zgodnie ze standardami audytu wydanymi przez odpowiedni organ w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla.

Zgodnie z **ust. 4** tego artykułu (implementującym art. 37.3 Dyrektywy) skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy o kilku jednostkach dominujących to sprawozdanie, o którym mowa w definicji struktury łączonej lub struktury podwójnie notowanej. Ponadto, zgodnie z **ust. 5** ilekroć w ramach tego rozdziału pojawia się odniesienie do standardu rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla, wówczas należy uznać, że jest to standard rachunkowości stosowany przez grupę o kilku jednostkach dominujących dla sporządzenia połączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Art. 112 [Traktowanie grupy o kilku jednostkach dominujących na gruncie Zasad GloBE]

Art. 112 stanowi implementację art. 37.2 oraz art. 37.4-7 Dyrektywy.

Zgodnie z **ust. 1** jednostka składowa (inna niż jednostka wyłączona) jest jednostką składową grupy o kilku jednostkach dominujących, jeżeli podlega ona konsolidacji pełnej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej grupy lub jej udział konsolidujący znajduje się w posiadaniu jednostek takiej grupy. Celem tego przepisu jest m.in. objęcie definicją jednostki składowej także tych jednostek, które nie spełniałyby definicji, kiedy każda z grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących podlegałyby weryfikacji udziałów konsolidujących oddzielnie, jednak są konsolidowane metodą pełną w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy o kilku jednostkach dominujących. Przykładowo grupa 1 i grupa 2 razem tworzą grupę o kilku jednostkach dominujących. Jednostka dominująca najwyższego szczebla każdej z grup posiada 50% udziałów własnościowych w jednostce. Gdyby każdą grupę potraktować jako odrębną całość, wyniki finansowe jednostki byłyby wykazywane metodą praw własności, w związku z czym jednostka zostałaby potraktowana jako joint venture. Ponieważ grupy traktowane są łącznie, posiadają one łącznie udział konsolidujący w tej jednostce i jest ona jednostką składową takiej grupy o kilku jednostkach dominujących.

Ust. 2 (implementujący art. 37.4 Dyrektywy) rozstrzyga, że jednostki dominujące najwyższego szczebla grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących są uważane za jednostki dominujące grupy o kilku jednostkach dominujących. Zostało to doprecyzowane dla potwierdzenia, że w tych przypadkach istnieje więcej niż jedna jednostka dominująca najwyższego szczebla. Ponadto, także IPE i POPE odrębnych grup traktuje się jako odpowiednie jednostki dominujące grupy o kilku jednostkach dominujących.

W świetle **ust. 3** (stanowiącym implementację art. 37.5 Dyrektywy) jednostki dominujące grupy o kilku jednostkach dominujących (zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej) są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego i obliczają udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do jednostek składowych grupy o kilku jednostkach

dominujących. Oznacza to, że każda taka jednostka ma obowiązek obliczenia i zapłaty globalnego podatku wyrównawczego w ramach zasad ogólnych. Tym samym, zasady określone w art. 15 stosowane są także w przypadku grupy o kilku jednostkach dominujących.

Jednakże przy ustalaniu, czy dana jednostka jest jednostką dominującą w częściowym posiadaniu bierze się pod uwagę udziały własnościowe każdej z jednostek dominujących najwyższego szczebla tej grupy o kilku jednostkach dominujących.

Przykład:

Grupa 1 posiada 60% udziałów własnościowych jednostki ACo, podczas gdy pozostała 40% należy do grupy 2. Obie grupy stanowią część jednej grupy o kilku jednostkach dominujących. ACo jest właścicielem całości udziałów własnościowych w nisko opodatkowanej jednostce składowej. Gdyby każdą grupę oceniano oddzielnie, spółka ACo byłaby jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, ponieważ ponad 20% jej udziałów własnościowych jest posiadane przez jednostki niewchodzące w skład grupy 1. Jednakże, biorąc pod uwagę, że grupę 1 i grupę 2 uważa się za grupę o kilku jednostkach dominujących, to 100% udziałów własnościowych tej jednostki posiadane jest przez jednostki składowe jednej grupy i ACo nie spełnia definicji jednostki dominującej w częściowym posiadaniu. W tym przypadku jednostka dominująca najwyższego szczebla z grupy 1 i grupy 2 oblicza udziałowy globalny podatek wyrównawczy w oparciu o swój udział własnościowy (odpowiednio 60% i 40%).

Zgodnie z ust. 4, implementującym art. 37.6 Dyrektywy, wszystkie jednostki wchodzące w skład grupy o kilku jednostkach dominujących są zobowiązane do stosowania działu IV (UTPR) w odniesieniu do wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy. Oznacza to, że całkowita kwota podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o której mowa w art. 35 jest obliczana dla całej grupy o kilku jednostkach dominujących, przy uwzględnieniu jednostek składowych każdej z grup tworzących taką grupę o kilku jednostkach dominujących. Dana jednostka jest więc zobowiązana do obliczenia podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków w odniesieniu do jednostek, które nie byłyby jednostkami składowymi jej grupy gdyby nie zawarte porozumienie.

Wreszcie w **ust. 5** (stanowiącym implementację art. 37.7 Dyrektywy) wyjaśniono, że wszystkie jednostki dominujące najwyższego szczebla mają obowiązek złożenia Informacji GloBE, przy czym obowiązek ten może zrealizować odpowiednia wyznaczona jednostka, a także jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla w przypadku spełnienia odpowiednich procedur opisanych w przepisach administracyjnych (złożenia zawiadomienia). Jednocześnie, Informacja GloBE obejmuje dane każdej grupy tworzącej grupę o kilku jednostkach dominujących, przy czym dane wymagane w informacji prezentowane są tak, jakby wszystkie grupy stanowiły jedną grupę. Są to jedyne zmiany wprowadzone w zakresie obowiązków związanych ze składaniem Informacji GloBE. W pozostałym zakresie obowiązują zasady ogólne.

DZIAŁ IX. Szczególne systemy opodatkowania dochodu

Rozdział 1 – Szczególne zasady ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki dominującej najwyższego szczebla

Art. 113 [Pomniejszanie kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej będącej UPE]

Art. 113 określa szczególne zasady ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla.

Jednostką pośredniczącą, zgodnie z definicją z art. 3 ust. 2 ustawy, jest zasadniczo jednostka składowa w zakresie, w jakim jest jednostką przejrzystą podatkowo w jurysdykcji jej utworzenia. Przykładowo, na gruncie przepisów ustawy jednostką pośredniczącą będzie spółka jawna, która nie uzyskała statusu podatnika CIT z uwagi na złożenie informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a-c ustawy CIT. Zakłada się, że przypadki, w których jednostki dominujące najwyższego szczebla zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będą przejrzyste podatkowo w powyższym rozumieniu, będą w praktyce bardzo rzadkie. Gdyby takie przypadki wystąpiły, zgodnie z art. 113 ustawy będą obowiązywać szczególne zasady ustalania kwalifikowanego dochodu (straty) – w uproszczeniu, kwalifikowany dochód takiej jednostki będzie pomniejszać się o kwalifikowany dochód przypadający na jej właścicieli spoza grupy, jeżeli są oni opodatkowani w określonym czasie na odpowiednim poziomie w jurysdykcji swojej lokalizacji.

Art. 113 ust. 1 odnosi się do kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla. W pierwszej kolejności to przepisy działu V ustawy wskazują, co jest uznawane za kwalifikowany dochód (stratę). Punktem wyjściowym, zgodnie z zasadami ogólnymi, jest zatem księgowy dochód (strata) netto omawianej jednostki dominującej, po odpowiednim zastosowaniu korekt i przydziałów, o których mowa w rozdziale 1 działu V.

Natomiast, art. 113 ust. 1 umożliwia pomniejszenie – ustalonego w powyższy sposób – kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, o kwalifikowany dochód przypisywany właścicielowi udziałów własnościowych w tej jednostce zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości. Jako że mowa jest o jednostce dominującej najwyższego szczebla, chodzi o właścicieli spoza grupy¹⁵⁴.

Pomniejszenie jest dokonywane w przypadku wykazania przez jednostkę pośredniczącą, że:

- 1) właściciel udziałów własnościowych podlega opodatkowaniu od przypisywanego dochodu w jego roku podatkowym, który kończy się nie później niż 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy jednostka pośrednicząca:
 - a) według stawki nominalnej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub
 - b) można zasadnie oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki pośredniczącej i podatków zapłaconych przez właściciela od takiego dochodu jest nie niższa niż kwota iloczynu tego dochodu i minimalnej stawki podatkowej lub

¹⁵⁴ Ang. „holder of an ownership interest (the ownership holder)”.

- 2) właściciel posiada nie więcej niż 5 % udziałów własnościowych, dających prawo do zysków lub aktywów jednostki pośredniczącej, jest rezydentem podatkowym w jurysdykcji lokalizacji jednostki oraz jest osobą fizyczną, jednostką rządową, organizacją międzynarodową, organizacją nienastawioną na zysk albo funduszem emerytalnym.

Odnosząc się do pierwszej z ww. przesłanek pomniejszenia kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej (tj. opodatkowanie jej właściciela) należy wskazać, że, dla spełnienia tej przesłanki nie jest konieczne zapłacenie podatku. Wystarczy, że przypadający na właściciela jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, udział w jej kwalifikowanym dochodzie jest ujęty w podlegającym opodatkowaniu dochodzie właściciela za rok podatkowy, który kończy się nie później niż 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy [Komentarz, 7.1.1; 9]

Uznaje się, że właściciel podlega opodatkowaniu od przypisywanego dochodu jednostki pośredniczącej, jeżeli dochód jest ujmowany (i) w podlegającym opodatkowaniu dochodzie właściciela zgodnie z jurysdykcją jego rezydencji podatkowej albo (ii) w podlegającym opodatkowaniu dochodzie stałego zakładu właściciela [Komentarz, 7.1.1; 10].

Do spełnienia ww. przesłanki konieczne jest podleganie przez właściciela opodatkowaniu od całości przypisywanego dochodu (jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla) na określonym poziomie. W tym zakresie wystarczające jest spełnienie jednego z warunków wskazanych w ust. 1 lit. a) lub b).

W kontekście warunku opodatkowania właściciela stawką nie niższą niż minimalna uznaje się, że właściciel podlega opodatkowaniu od całości przypisywanego dochodu nawet jeżeli w jego dochodzie do opodatkowania ujmowane są koszty lub straty związane z inną inwestycją lub działalnością gospodarczą. Za nominalną stawkę podatkową uznaje się ustawową stawkę stosowaną do opodatkowania przypisywanego dochodu jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla. Jeśli właściciel podlega stopniowanym stawkom, za nominalną stawkę jest uznawana najwyższa stawka znajdująca zastosowanie przy założeniu, że udział właściciela jest jego jedynym dochodem do opodatkowania [Komentarz, 7.1.1; 12].

Z kolei, odnosząc się do warunku w zakresie łącznej kwoty podatków jednostki pośredniczącej i jej właściciela należy zauważyć, że ocena czy „można zasadnie oczekiwać”, że ta łączna kwota podatków zapłaconych będzie równa lub wyższa od kwoty podatków obliczonych według stawki minimalnej, powinna być dokonywana na podstawie wszystkich faktów i okoliczności. Na grupie spoczywa ciężar dowodowy w zakresie wykazania zasadności ww. oczekiwania [Komentarz, 7.1.1; 14].

Ponadto, należy wskazać, że przy ustalaniu kwoty zapłaconych podatków bierze się pod uwagę kwotę podatków zapłaconych przez jednostkę pośredniczącą, będącą jednostką dominującą najwyższego szczebla oraz przez inne jednostki, będące częścią struktury transparentnej podatkowo, jak również przez właściciela jednostki pośredniczącej od udziału w jej dochodzie. Wymagane jest, aby podatki zapłacone przez jednostkę pośredniczącą i inne jednostki, będące częścią struktury transparentnej podatkowo, były podatkami kwalifikowanymi, jak również, aby podatki zapłacone przez właścicieli jednostki pośredniczącej były podatkami od jej dochodu.

Druga przesłanka pomniejszenia kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla wprowadza „bezpieczną przystań” dla jednostek

posiadanych przez niektórych mniejszościowych właścicieli, jako że ustalanie poziomu ich opodatkowania może stanowić nadmierne obciążenie administracyjne. Pomniejszenie kwalifikowanego dochodu przysługuje zatem wobec właścicieli udziałów własnościowych, które uprawniają do nie więcej niż 5% zysków i nie więcej niż 5% aktywów jednostki pośredniczącej. Dla przykładu, oznacza to, że udział własnościowy dający prawo do 51% zysków i 4% aktywów nie będzie udziałem mniejszościowym w znaczeniu tej przesłanki i tym samym nie będzie ona spełniona. Ponadto, do spełnienia tej przesłanki konieczne jest bezpośrednie posiadanie udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej. Przesłanka ta dotyczy wyłącznie wybranych kategorii właścicieli, tj. osób fizycznych, jednostek rządowych, organizacji międzynarodowych, organizacji nienastawionej na zysk albo funduszy emerytalnych.

Zgodnie z art. 113 ust. 2, spełnienie warunków wskazanych w ust. 1 jest oceniane odrębnie w stosunku do każdego właściciela udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla.

Ponadto, art. 113 ust. 3 umożliwia pomniejszenie – pod określonymi warunkami – kwalifikowanej straty jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, o kwotę kwalifikowanej straty, przypisywanej właścicielowi udziałów własnościowych w jednostce pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości. Pomniejszenie jest dokonywane, jeżeli właściciel udziałów własnościowych, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji swojej rezydencji podatkowej / lokalizacji, jest uprawniony do odliczenia takiej straty od swojego dochodu, podlegającego opodatkowaniu.

Na mocy art. 113 ust. 4, podatki kwalifikowane jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, są ustalane proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z opisanymi zasadami. Nie pomniejsza się jednak proporcjonalnie skorygowanych podatków kwalifikowanych, które bada się na potrzeby warunków opodatkowania wskazanych w ust. 1 pkt 1 lit. b (bowiem istotą ust. 1 pkt 1 lit. b jest ocena łącznych skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki dominującej najwyższego szczebla i jej właściciela).

Stosownie do art. 113 ust. 5, przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio do stałego zakładu, za pośrednictwem którego prowadzi działalność w całości lub części:

- 1) jednostka pośrednicząca, będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla, lub
- 2) jednostka transparentna podatkowo, w której udziały własnościowe posiada bezpośrednio lub pośrednio - poprzez jednostki transparentne podatkowo - jednostka dominująca najwyższego szczebla.

Na mocy art. 113 ust. 5 ustawy, możliwe jest więc pomniejszenie – o dochód przypisywany do właścicieli wskazanych w art. 113 ust. 1 ustawy – dochodów określonych stałych zakładów, za pośrednictwem których jednostka dominująca najwyższego szczebla i inne określone jednostki pośredniczące prowadzą swoją działalność, w całości lub części.

Art. 113 ust. 5 pkt 1 ustawy dotyczy prostej sytuacji, w której działalność jednostki pośredniczącej, będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, jest prowadzona za pośrednictwem stałego zakładu.

Z kolei, art. 113 ust. 5 pkt 2 ustawy dotyczy sytuacji, w której jednostka pośrednicząca, będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla, bezpośrednio posiada udział własnościowy w jednostce transparentnej podatkowo, której działalność jest prowadzona za pośrednictwem stałego zakładu. Ponadto, art. 113 ust. 5 pkt 2 ustawy dotyczy sytuacji, w której jednostka pośrednicząca, będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla, posiada udział własnościowy w jednostce transparentnej podatkowo i stałym zakładzie poprzez strukturę transparentną podatkowo (tj. poprzez „łańcuszek” jednostek transparentnych podatkowo).

Finalnie, zgodnie natomiast z art. 113 ust. 6 ustawy, w odniesieniu do kwestii / zagadnień nieuregulowanych w niniejszym rozdziale odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy działu II ustawy dotyczącego globalnego podatku wyrównawczego.

Art. 114 [Pomniejszenie kwalifikowanego dochodu UPE objętej system odliczanej dywidendy]

Zakres art. 114 dotyczy jednostki dominującej, która objęta jest systemem odliczanej dywidendy. Założenia funkcjonowania systemu odliczanej dywidendy polegają na zapewnieniu jednolitego poziomu opodatkowania poprzez możliwość odliczenia od dochodu jednostki zysków wypłacanych na rzecz jej właścicieli. Zasady mające zastosowanie do jednostek dominujących najwyższego szczebla podlegających systemowi odliczanej dywidendy są podobne do zasad dotyczących jednostek dominujących najwyższego szczebla będących jednostkami pośredniczącymi.¹⁵⁵

Zgodnie z art. 114 **ust. 2**, przez system odliczanej dywidendy rozumie się system podatkowy, w ramach którego przeciwdziała się podwójnemu opodatkowaniu poprzez odliczenie z podlegającego opodatkowaniu dochodu jednostki zysków wypłacanych właścicielom tej jednostki (lub poprzez zwolnienie spółdzielni z opodatkowania). Zgodnie z art. 114 **ust. 3**, dywidenda podlegająca odliczeniu w odniesieniu do jednostki składowej, która podlega systemowi odliczanej dywidendy definiowana jest jako:

- a) wypłata, na rzecz właściciela tej jednostki, zysków, które podlegają odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu dochodu tej jednostki, zgodnie z przepisami prawa jurysdykcji jej lokalizacji / rezydencji podatkowej lub
- b) dywidenda patronacka na rzecz członków spółdzielni.

Z kolei, przez spółdzielnię, zgodnie z art. 114 **ust. 4**, rozumie się jednostkę wprowadzającą do obrotu lub nabywającą towary lub usługi w imieniu swoich członków i podlegającą w jurysdykcji jej lokalizacji/rezydencji podatkowej systemowi podatkowemu, który zapewniają neutralność podatkową w odniesieniu do takiej działalności.

Art. 114 **ust. 1** pozwala na pomniejszenie – pod określonymi warunkami – kwalifikowanego dochodu, obliczonego zgodnie z działem V, jednostki dominującej najwyższego szczebla podlegającej systemowi odliczanej dywidendy. Pomniejszenie to może zostać dokonane o nieprzekraczającą tego dochodu kwotę dywidendy podlegającej odliczeniu, wypłaconej nie później niż 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego tej jednostki.

¹⁵⁵ Istotną różnicą jest jednak sposób traktowania strat poniesionych przez takie jednostki. W przeciwieństwie do traktowania strat poniesionych przez jednostkę pośredniczącą na podstawie lokalnych przepisów podatkowych (w szczególności jednostkę transparentną podatkowo), straty jednostki podlegającej systemowi odliczanej dywidendy nie są przenoszone na właścicieli.

Jest ono możliwe pod warunkiem wykazania przez jednostkę spełnienia jednego z warunków wskazanych poniżej:

- 1) właściciel tej jednostki podlega opodatkowaniu z tytułu tej dywidendy za rok podatkowy, który kończy się nie później niż 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy ta jednostka:
 - a) według stawki nominalnej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub
 - b) w uzasadniony sposób można oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki dominującej najwyższego szczebla i podatków zapłaconych przez otrzymującego taką dywidendę nie będzie niższa niż kwota iloczynu dochodu z tytułu dywidendy i minimalnej stawki podatkowej lub
 - c) otrzymującym taką dywidendę jest osoba fizyczną, a otrzymana dywidenda jest dywidendą patronacką od spółdzielni zaopatrującej (tj. takiej, która nabywa towary lub usługi i odsprzedaje je swoim członkom lub patronom) lub
- 2) otrzymującym taką dywidendę jest:
 - a) osoba fizyczna, która jest rezydentem podatkowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki oraz posiada nie więcej niż 5% udziałów własnościowych dających prawo do zysków i aktywów tej jednostki lub
 - b) fundusz emerytalny, o którym mowa w art. 5 ust. 5 pkt 1, jednostka rządowa, organizacja międzynarodową albo organizacją nienastawioną na zysk będącym rezydentem podatkowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki.

Należy zaznaczyć, że zastosowanie pierwszej przesłanki wskazanej w pkt 1 lit. b nie wymaga obliczenia efektywnej stawki opodatkowania. Dzieje się tak, bowiem warunki określone w niniejszym podpunkcie są uznawane za spełnione, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla wykaże, że można racjonalnie oczekiwać, iż podatek zapłacony w odniesieniu do jej dochodu będzie równy lub przekroczy zobowiązanie podatkowe z tytułu tego dochodu według stawki minimalnej [Komentarz, 7.2.1; 41].

Zgodnie z **ust. 6** spełnienie wyżej opisanych warunków oceniane jest odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela jednostki dominującej najwyższego szczebla i otrzymującego dywidendę podlegającą odliczeniu.

Finalnie, na mocy art. 114 **ust. 7** ustawy, podatki kwalifikowane jednostki dominującej najwyższego szczebla, inne niż podatki naliczone od dochodu od którego przysługiwało prawo do odliczenia dywidendy, ustala się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z ust. 1. Przepisu nie stosuje się jednak do obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, o których mowa w ust. 1 pkt 2 (tj. branych pod uwagę na potrzeby oceny spełnienia warunków).

Zgodnie natomiast z art. 114 **ust. 8**, dla zastosowania przepisów ust. 1-7 również do jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, spełnione muszą zostać poniższe warunki:

- 1) jednostka ta jest zlokalizowana w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla;

- 2) ta jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udziały własnościowe w tej jednostce składowej bezpośrednio lub pośrednio przez inne jednostki składowe grupy;
- 3) wszystkie te jednostki podlegają systemowi odliczanej dywidendy;
- 4) podlegająca pomniejszeniu kwota kwalifikowanego dochodu tej jednostki składowej została wypłacona przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla na rzecz otrzymujących, którzy spełniają warunki określone w ust. 1.

Ponadto, na podstawie ust. 9, dla celów stosowania przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b za dywidendę patronacką wypłaconą osobom **innym niż osoby fizyczne** przez spółdzielnię zaopatrującą uznaje się za podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tę dywidendę, jeżeli zmniejsza ona koszty lub wydatki podlegające odliczeniu od dochodu (straty) podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tą dywidendę, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jego lokalizacji. Przepis ten dotyczy zatem innego przypadku niż wskazanego w ust. 1 pkt 1 lit. c, gdzie mowa o wypłacie dywidendy patronackiej osobom fizycznym.

Rozdział 2 – Systemy podatku od osób prawnych oparte na opodatkowaniu wypłaty zysków

Rozdział 2 wprowadza szczególne regulacje umożliwiając włączenie do struktury Systemu GloBE systemów opodatkowania wypłaty zysków, w których podatek dochodowy jest nakładany przede wszystkim w przypadku wypłaty dywidendy lub „domniemanej” dywidendy. Stawki podatkowe, stosowane w ramach systemu opodatkowania wypłaty zysków, mogą być częstokroć wyższe od stawki minimalnej lub jej równe, co oznacza, że dochód nie podlega niskiemu opodatkowaniu w momencie ostatecznego podziału zysków. Niemniej jednak, w przypadku braku wypłaty zysków lub „domniemanej” wypłaty zysków, znaczna część dochodu nie podlega opodatkowaniu za rok jego osiągnięcia i wykazania w księgach.

Zatem, kwalifikowany dochód jednostki składowej prawdopodobnie podlegałby opodatkowaniu w ramach Systemu GloBE za te lata, w których nie nastąpiła faktyczna lub „domniemana” wypłata zysków, ponieważ skorygowane podatki kwalifikowane za te lata podatkowe byłyby bardzo niskie lub zerowe. Co więcej, w latach dokonywania wypłaty zysków, kwota zysków może nie mieć żadnego związku z kwalifikowanym dochodem powstałym w tych latach, co z kolei może skutkować niską lub nawet bardzo wysoką efektywną stawką podatkową. Dlatego też, w rozdziale 2 wprowadza się szczególny mechanizm, którego celem, w uproszczeniu, jest umożliwienie uniknięcia konieczności zapłaty podatku w ramach Systemu GloBE w zakresie, w jakim wypłata zysków będzie dokonywana w ramach czteroletnich okresów [Komentarz; 7.3; 52-53].

Art. 115 [Definicje]

Zgodnie z art. 115 ustawy przez system opodatkowania wypłaty zysku (kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku) rozumie się system podatku dochodowego od osób prawnych, obowiązujący w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka składowa i który spełnia następujące warunki łącznie:

- 1) nakłada na tę jednostkę podatek dochodowy:
 - a) w związku z dokonaniem przez nią na rzecz jej współników wypłaty zysków, płatności równoważnych z wypłatą zysku lub poniesienia wydatków niezwiązanych

z prowadzeniem działalności gospodarczej lub innych wydatków o podobnym charakterze;

- b) nakłada podatek dochodowy według nominalnej stawki nie niższej niż minimalna stawka podatkowa;

2) obowiązywał w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej w dniu 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą.

Należy zauważyć, że w praktyce, ze względu na ustanowione w rozdziale 6b ustawy o podatku dochodowym wymogi wobec podmiotów objętych ryczałtem od dochodów spółek, podmioty te (co do zasady) nie będą podlegać przepisom niniejszej ustawy. Zgodnie z ustawowymi wymogami, opodatkowaniu ryczałtem mogą podlegać wyłącznie podmioty o prostej strukturze własnościowej,

tj. takie, (i) których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne oraz (ii) które nie posiadają udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji czy trustu. W konsekwencji, w przypadku podmiotów objętych ryczałtem nie zostaną spełnione przesłanki definicji grupy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy. Definicja ta opiera się na „teście konsolidacji księgowej”, tj. wymogu konsolidacji pełnej przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla.

W teorii, w przypadku podmiotów objętych ryczałtem możliwe jest spełnienie definicji grupy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b ustawy, tj. grupy obejmującej wyłącznie centralę, która nie wchodzi w skład innej grupy oraz jej stały zakład. Niemniej, jednocześnie trzeba wskazać, że przepisy ustawy mają zastosowanie do grupy spełniającej kryterium minimalnego przychodu grupowego w wysokości 750 m EUR rocznie. Stąd, można zakładać, że w praktyce nie będzie spotykać się przypadków, w których pojedyncza centrala wraz ze swoim zakładem będzie osiągać przychody w takiej wysokości.

W przypadku ewentualnego przyszłego rozszerzenia katalogu podmiotów, które mogą podlegać opodatkowaniu ryczałtem, poprzez np. wykreślenie zakazu posiadania udziałów w innych spółkach, będzie mogło dojść do sytuacji, w której ze względu na spełnienie przesłanki definicji grupy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy oraz kryterium minimalnego przychodu grupowego, grupa tworzona przez podmioty opodatkowane ryczałtem od dochodów spółek będzie potencjalnie podlegać Zasadom GloBE. W przypadku ewentualnych zmian, kluczową kwestią w zakresie potencjalnego objęcia Zasadami GloBE będzie spełnianie przez zmodyfikowany reżim warunków określonych w art. 3.42 Dyrektywy¹⁵⁶.

Co istotne, przepisy ustawy będą mieć natomiast zastosowanie w przypadku grup, w których **jednostka dominująca zlokalizowana w Polsce będzie podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego i na potrzeby obliczenia tego podatku będą uwzględniane ewentualne zagraniczne jednostki składowe grupy, które są objęte systemem opodatkowania wypłaty**

¹⁵⁶ Przesłanki, które zostały określone w art. 3 pkt 42 Dyrektywy, to (i) nakładanie podatku według stawki nie niższej niż 15% (minimalnej) z tytułu faktycznej lub „domniemanej” wypłaty zysków, płatności równoważnych z wypłatą zysku oraz wydatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz (ii) obowiązywanie w danej jurysdykcji na dzień 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą. Należy wskazać, że warunek w zakresie obowiązywania jest uznawany za spełniony, jeśli reżim opodatkowania wypłaty zysków obowiązywał w danej jurysdykcji 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą, a następnie zostały wprowadzone zmiany zgodne z konstrukcją reżimu.

zysku (np. zlokalizowane w Estonii czy na Łotwie). Niemniej jednak, w każdym przypadku należy zweryfikować spełnienie warunków (określonych w art. 115 ust. 2 ustawy) uznania danego reżimu za kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku.

Art. 116 [Obliczenie ETR dla jurysdykcji z systemem opodatkowania wypłaty zysku - podatek od hipotetycznej wypłaty zysku]

Jak już uprzednio wskazano, w systemach opodatkowania wypłaty zysków podatek jest nakładany w przypadku wypłaty dywidendy lub „domniemanej” dywidendy. A zatem, w braku faktycznej lub „domniemanej” wypłaty zysków, skorygowane podatki kwalifikowane byłyby bardzo niskie lub zerowe, co z kolei skutkowałoby opodatkowaniem kwalifikowanego dochodu w ramach Systemu GloBE. Dlatego też, **art. 116** ustawy wprowadza możliwość dokonania wyboru, który polega na **zwiększeniu kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych** jednostek składowych, które są objęte systemem opodatkowania wypłaty zysków lub kwalifikowanym systemem opodatkowania wypłaty zysku, **o tzw. podatek od hipotetycznej wypłaty zysku.** Zastosowanie tego mechanizmu skutkuje uniknięciem opodatkowania podatkami wyrównawczymi w zakresie, w jakim – w ramach okresów czterech lat podatkowych – będzie dokonywana wypłata zysków.

Zgodnie z art. 116 **ust. 1** ustawy, zgodnie z wyborem dokonany przez upoważnioną jednostkę, przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej w odniesieniu do danej jurysdykcji, skorygowane podatki kwalifikowane - przypadające na wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji, objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku **powiększa się o podatek od hipotetycznej wypłaty zysku.**

Podatek od hipotetycznej wypłaty zysku jest zdefiniowany, zgodnie z **ust. 2**, jako niższa z następujących kwot:

- a) skorygowane podatki kwalifikowane obliczone w taki sposób, aby efektywna stawka podatkowa w odniesieniu do tej jurysdykcji była równa minimalnej stawce podatkowej;
- b) podatek dochodowy, który byłby należny gdyby wszystkie te jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji wypłaciły cały swój księgowy zysk netto osiągnięty za rok podatkowy (objęty systemem opodatkowania wypłaty zysku) do końca tego roku podatkowego.

Zatem, kwota podatku od hipotetycznej wypłaty zysku, wskazana w art. 116 ust. 2 pkt 1 ustawy, to kwota o którą należy zwiększyć skorygowane podatki kwalifikowane, tak aby zrównać wysokość efektywnej stawki podatkowej z wysokością stawki minimalnej (tj. 15%). Z kolei, w świetle art. 116 ust. 2 pkt 2 ustawy, w przypadku, gdy kwalifikowany dochód jednostki składowej za dany rok podatkowy będzie wyższy od jej zysku netto (tj. kwoty zysku, która mogłaby być wypłacona i podlegać opodatkowaniu z tytułu wypłaty), podatek od hipotetycznej wypłaty zysku będzie ograniczony do kwoty podatku, która byłaby należna w przypadku wypłaty całości zysku netto za dany rok podatkowy. Celem ograniczenia, które wynika z art. 116 ust. 2 pkt 2 ustawy, jest zapewnienie, aby kwota podatku od hipotetycznej wypłaty zysku nie przekroczyła kwoty podatku, która byłaby należna za dany rok podatkowy - w reżimie opodatkowania wypłaty zysków – w przypadku wypłaty całości zysku netto w roku jego osiągnięcia [Komentarz; 7.3.2; 55-56].

W świetle art. 116 **ust. 3**, omawianego wyboru należy dokonać w odniesieniu do wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji, jeżeli wszystkie te jednostki stosują system opodatkowania wypłaty zysku albo kwalifikowany system opodatkowania

wypłaty zysku. Tym samym, jeżeli jakkolwiek jednostka grupy zlokalizowana w danej jurysdykcji nie jest objęta takim systemem, dokonanie wskazanego wyboru i stosowanie szczególnych regulacji wynikających z art. 116-117 nie jest możliwe.

Art. 117 [Saldo podatku od hipotetycznej wypłaty zysku]

Art. 117 wprowadza pojęcie salda podatku od hipotetycznej wypłaty zysku, które umożliwia stosowanie omawianego szczególnego systemu w okresie 4-letnim. W świetle **ust. 1**, w celu śledzenia zakresu, w jakim podatek od hipotetycznej wypłaty zysku jest kompensowany rzeczywistymi płatnościami podatku dochodowego w okresie 4 lat, należy prowadzić **saldo hipotetycznego podatku od wypłaty zysku** dla każdego roku podatkowego, za który ma zastosowanie wybór dotyczący stosowania systemu opodatkowania wypłaty zysku. Takie saldo prowadzi się w odniesieniu do wszystkich jednostek z danej jurysdykcji, co wynika również z art. 116 ust. 3 ustawy. Ponieważ za poszczególne lata prowadzone są odrębne salda (rozliczane równolegle), przepisy ustawy posługują się w tym zakresie formą mnogą („salda”)

Ust. 1 stanowi, że wskazane salda, za każdy rok stosowania omawianego wyboru, **ustala się w kwocie podatku od hipotetycznej wypłaty zysku** obliczonej za ten rok podatkowy. Następnie, zgodnie

z **ust. 2**, wskazane salda **pomniejsza się o podatki zapłacone** przez jednostki składowe w trakcie pierwszego roku stosowania wyboru, jeżeli w tym roku wystąpiły faktyczne lub równoważne wypłaty zysku za ten rok, w szczególności w formie wypłaty zaliczek.

W kolejnym kroku, na podstawie **ust. 3** ustawy salda, pomniejsza się za każdy następny rok podatkowy, kolejno o:

- podatki dochodowe objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku zapłacone przez jednostki składowe w trakcie roku podatkowego od faktycznych wypłat zysku lub wypłat równoważnych z wypłatami zysku za pierwszy rok wyboru;
- kwotę równą iloczynowi kwalifikowanej straty netto dla danej jurysdykcji oraz minimalnej stawki podatkowej, jeżeli strata ta nie została rozliczona za inny rok podatkowy;
- kwotę salda przeniesioną z lat poprzednich, zgodnie z ust. 2.

Zgodnie z **ust. 4**, jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 3 pkt 2 nie zostały wykorzystane w pełni do pomniejszenia salda za rok podatkowy, kwoty te przenosi się na kolejne lata podatkowe do rozliczenia. Z kolei, zgodnie z ust. 5, **jeżeli na ostatni dzień czwartego roku podatkowego następującego po roku podatkowym, w którym utworzono saldo, pozostała kwota nierozliczona**, skorygowane podatki kwalifikowane ustalone dla roku podatkowego, za który utworzono to saldo, pomniejsza się o te nierozliczone kwoty oraz **ponownie oblicza się za ten rok efektywną stawkę podatkową oraz ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy**.

Zatem, na mocy ust. 5, jeśli do końca czwartego roku podatkowego, następującego po roku utworzenia salda, saldo nie zostanie pomniejszone do zera (tj. w okresie 4 lat nie zostaną wypłacone dywidendy lub równoważne wypłaty pozwalające na odpowiedni poziom opodatkowanie), konieczna będzie korekta skorygowanych podatków kwalifikowanych za rok utworzenia salda, a następnie ponowne obliczenie efektywnej stawki podatkowej oraz ustalenie dodatkowego podatku wyrównawczego. Korekty skorygowanych podatków kwalifikowanych dokonuje się poprzez ich zmniejszenie o nierozliczoną kwotę salda na ostatni dzień czwartego roku podatkowego po roku utworzenia salda [Komentarz; 7.3.5; 66].

Ponadto, ust. 4 określa skutki dla jednostki składowej, która była objęta omawianym wyborem i mechanizmem rozliczeń, lecz przestała być jednostką składową grupy lub zasadniczo wszystkie jej aktywa zostały przeniesione na rzecz osoby niebędącej jednostką składową tej grupy. W przypadku takiej jednostki, jeżeli odpowiednie salda utworzone w poprzednich latach podatkowych nie zostały rozliczone „do zera”, **skorygowane podatki kwalifikowane** ustalone dla poprzednich lat podatkowych, za które utworzono te salda, **pomniejsza się o te nierozliczone kwoty** oraz ponownie oblicza się za te lata efektywną stawkę podatkową.

W powyższej sytuacji dla takiej jednostki ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy. Projekt ustawy, w ślad za Dyrektywą, przedstawia sposób ustalenia takiego podatku. Ponieważ w tym przypadku chodzi o jedną konkretną jednostkę, dodatkowy podatek wyrównawczy - liczony jurysdykcyjnie - mnoży się przez proporcję kwalifikowanego dochodu tej jednostki odniesioną do dochodu dla całej jurysdykcji (jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto).

Ponieważ korekta może dotyczyć różnych lat, ust. 5 pkt 1 odnosi się do „sumy” kwot dodatkowego podatku wyrównawczego (tj. sumy nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie z uwzględnieniem efektywnej stawki podatkowej ustalonej zgodnie z ust. 4 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za poprzednie lata podatkowe).

Finalnie, ust. 6 precyzuje dodatkowo sposób działania salda hipotetycznego podatku od wypłaty zysków. Mianowicie, podatków, które są płacone w trakcie roku podatkowego w związku z faktyczną lub równoważną wypłatą zysków - w części, w jakiej zmniejszają one saldo - nie uwzględnia się w skorygowanych podatkach kwalifikowanych za dany rok podatkowy. Celem jest, aby danych podatków nie ujmować podwójnie na potrzeby Systemu GloBE.

Rozdział 3 – Jednostki inwestycyjne

Oddział 1 Jednostka inwestycyjna i ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna jako jednostka transparentna podatkowo

Art. 118 [Wybór w zakresie traktowania jednostki inwestycyjnej jako transparentnej]

Na gruncie art. 118 ust. 1 ustawy możliwe jest dokonanie wyboru, zgodnie z którym jednostkę składową będącą jednostką inwestycyjną traktuje się jako **jednostkę transparentną podatkowo**. Takie traktowanie pozwala na uwzględnienie odpowiedniej części kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki inwestycyjnej jako kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki będącej jej właścicielem. Traktuje się ją w ten sposób w przypadku, gdy **jednostka będąca właścicielem tej jednostki podlega opodatkowaniu**, w jurysdykcji lokalizacji, w oparciu o zmiany wartości rynkowej udziałów własnościowych w takiej jednostce albo w oparciu o podobny system zmian wartości godziwej, według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa.

Wybór, o którym mowa w art. 118, dotyczy też ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej (zdefiniowanej w art. 2 ust. 1 pkt 42 projektu).

Zgodnie z ust. 2, przepis ten stosowany jest także w przypadku, gdy jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej jest takim właścicielem pośrednio poprzez bezpośrednie udziały własnościowe w innych takich jednostkach. Musi być przy tym zachowany warunek, iż jednostka będąca właścicielem podlega opodatkowaniu w oparciu o zmiany wartości

rynkowej udziałów własnościowych w takiej jednostce albo w oparciu o podobny system zmian wartości godziwej, w odniesieniu do swojego bezpośredniego udziału własnościowego w takich jednostkach. Ponadto, zgodnie z Wytycznymi Administracyjnymi z lutego 2023 r. wskazany wybór stosuje się również, jeżeli jednostka będąca właścicielem jest regulowanym zakładem ubezpieczeń wzajemnych.

Zgodnie z ust. 4, i w świetle Wytycznych Administracyjnych z lutego 2023 r., przez regulowany zakład ubezpieczeń wzajemnych rozumie się towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych określone w art. 102 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U z 2023 r. poz. 656) albo podobny zakład ubezpieczeń, który ubezpiecza swoich członków na zasadzie wzajemności i działa zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji swojej lokalizacji oraz podlega nadzorowi w tej jurysdykcji.

W oparciu o ust. 5, w przypadku odwołania omawianego wyboru, punkt wyjścia do dalszych ustaleń kwalifikowanego dochodu (straty) stanowi wartość rynkowa składnika aktywów lub zobowiązań na początku roku odwołania. Wszelkie zyski lub straty wynikające ze zbycia składnika aktywów lub zobowiązań będących w posiadaniu jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się w takim przypadku na podstawie wartości rynkowej składnika aktywów lub zobowiązań na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym dokonano odwołania.

Oddział 2 Metoda opodatkowania wypłaty zysków

Art. 119 [Wybór metody opodatkowania wypłaty zysków - warunki]

Art. 119 ust. 1 wprowadza możliwość dokonania wyboru, zgodnie z którym jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stosuje tzw. metodę opodatkowania wypłaty zysków (zdefiniowaną w opisanym dalej art. 120).

Dokonanie takiego wyboru jest możliwe pod dwoma warunkami. Metoda ta ma zastosowanie jeżeli:

- 1) jednostka będąca właścicielem **nie jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną**, oraz
- 2) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że jednostka będąca właścicielem podlega opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej **według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa**.

Z kolei, art. 119 ust. 2 ustawy określa zasady spełnienia warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w zakresie wysokości opodatkowania według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa. Obliczenia tego dokonuje się uwzględniając również podatki kwalifikowane naliczone przez jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną, w części przypadającej na dokonane przez nią wypłaty - w przypadku, gdy zarówno jednostka będąca właścicielem takiej jednostki oraz ta jednostka podlegają opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku i wypłat o podobnym charakterze.

Należy przy tym zaznaczyć, że oceny warunków wskazanych w ust. 1 dokonuje się **odrębnie do poszczególnych jednostek będących właścicielami** dla których dokonano omawianego wyboru. Jednakże, w razie dokonania wyboru dla danej jednostki będącej właścicielem, przepis

ten stosowany jest w odniesieniu do wszystkich jej udziałów własnościowych w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej.

Art. 120 [Definicja metody opodatkowania zysków]

Art. 120 ust. 1 ustawy określa definicję metody opodatkowania zysków. Zgodnie ust. 1, przez metodę opodatkowania wypłaty zysków należy rozumieć metodę według której:

- 1) w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, **uwzględnia się dokonane i hipotetyczne wypłaty kwalifikowanego dochodu tej jednostki** na rzecz tego właściciela;
- 2) w kwalifikowanym dochodzie i w skorygowanych podatkach kwalifikowanych właściciela jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, **uwzględnia się kwotę naliczonych** - przez taką jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostkę inwestycyjną - **podatków kwalifikowanych, które podlegają zaliczeniu na poczet zobowiązania podatkowego właściciela tej jednostki** z tytułu wypłaty zysku tej jednostki;
- 3) ustala się kwalifikowany dochód jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, za rok podatkowy, w wysokości **udziału właściciela tej jednostki w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto takiej jednostki**, o którym mowa w art. 121, naliczonym w trzecim roku bezpośrednio poprzedzającym ten rok podatkowy.

Ust. 2 określa zasady powstawania hipotetycznej wypłaty kwalifikowanego dochodu o której mowa w ust. 1 pkt 1. Zgodnie z tym przepisem, hipotetyczna wypłata kwalifikowanego dochodu powstaje w przypadku, gdy bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej zostaje przeniesiony na jednostkę nienależącą do grupy. Odpowiada ona kwocie niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto, o którym mowa w art. 121 ust. 1, przypadającej na ten przeniesiony udział własnościowy.

Art. 121 [Niewypłacony kwalifikowany dochód netto]

Stosownie do art. 121 ust. 1, ustalany jest **niewypłacony kwalifikowany dochód netto** jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, naliczony za trzeci rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający dany rok podatkowy, za który dokonano wyboru. Stanowi on kwotę kwalifikowanego dochodu tej jednostki za rok podatkowy, pomniejszoną, nie więcej niż o kwotę tego dochodu, o:

- 1) **podatki kwalifikowane** takiej jednostki;
- 2) **dokonane i hipotetyczne wypłaty** na rzecz jednostek będących właścicielem takiej jednostki oraz niebędących jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi, **w okresie od pierwszego dnia trzeciego roku poprzedzającego rok podatkowy** do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym udział własnościowy był posiadany;
- 3) **kwalifikowane straty** takiej jednostki powstałe w okresie, o którym mowa w pkt 2;

- 4) **nadwyżkę kwalifikowanych strat, która pozostała po uprzednim obniżeniu niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto** tej jednostki za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe na zasadach.

W tym kontekście art. 121 ust. 3 ustawy stanowi dodatkowe zabezpieczenie przed podwójnym pomniejszeniem o te same kwoty. Zgodnie z tym przepisem, nie pomniejsza się niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej o wskazane w ust. 1 pkt 2 i 3 wypłaty oraz kwalifikowane straty, które już pomniejszyły niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za poprzednie lata.

Art. 122 [Ustalenie globalnego podatku wyrównawczego dla metody opodatkowania wypłaty zysku]

Art. 122 ust. 1 ustawy wyznacza jak obliczać jednostkowy globalny podatek wyrównawczy (lub jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy) jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w przypadku metody opodatkowania wypłaty zysku. Mianowicie, za taki jednostkowy podatek uznaje się iloczyn kwalifikowanego dochodu tej jednostki (tj. efektywnie udziału jednostki będącej właścicielem w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto) oraz stawki 15%.

Z kolei, w ust. 2 ustawy wpływa na zasady obliczania efektywnej stawki podatkowej. W świetle tego przepisu, kwalifikowany dochód (stratę) jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, jak również skorygowane podatki kwalifikowane przypisywane do takiego dochodu, wyłącza się z obliczania efektywnej stawki podatkowej dokonywanej zgodnie z przepisami działu II (tj. zarówno ETR dla danej jurysdykcji, jak i efektywnej stawki podatkowej pozostałych jednostek inwestycyjnych obliczanego, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu II). Wyjątek stanowi kwota podatków kwalifikowanych, uwzględnianych po stronie jednostki będącej właścicielem zgodnie z art. 120 ust. 1 pkt 2.

Art. 123 [Skutki odwołania wyboru]

Na gruncie art. 123 ustawy, jeżeli wybór dotyczący metody opodatkowania wypłaty zysków zostanie odwołany, udział właściciela w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto, ustalony na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano odwołania, traktuje się jako kwalifikowany dochód jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. W takim przypadku, iloczyn takiego kwalifikowanego dochodu i stawki 15% traktuje się jako jednostkowy globalny podatek wyrównawczy (albo odpowiednio jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy).

DZIAŁ X. Bezpieczne przystanie i przepisy szczególne w okresie początkowym

Rozdział 1 – Bezpieczne przystanie

Art. 124 [Wyłączenie de minimis]

Art. 124 przewiduje wyłączenie z obowiązku obliczania globalnego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego, jeżeli w danej jurysdykcji nie są przekroczone określone progi kwotowe w odniesieniu do przychodu i dochodu (wybór wyłączenia *de minimis*). Wyłączenie to oznacza również brak obowiązku obliczania efektywnej stawki podatkowej. Celem polityki leżącej u podstaw takiej regulacji jest uniknięcie komplikacji i

obciążeń administracyjnych związanych z pełnym wyliczeniem efektywnej stawki podatkowej w przypadkach, gdy szacowana niewielka kwota podatku wyrównawczego nie wydaje się uzasadniać związanych z tym kosztów administracyjnych.

Wyłączenie *de minimis* stanowi wybór jurysdykcyjny. W przypadku dokonania takiego wyboru, w świetle **art. 124 ust. 1** nie ustala się globalnego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, za rok podatkowy, jeżeli za ten rok łącznie spełnione są określone warunki, tj.:

- 1) **średni trzyletni kwalifikowany przychód** wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji jest **mniejszy niż 10 mln euro**;
- 2) **średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód** wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji wynosi **mniej niż 1 mln euro** albo została osiągnięta średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata wszystkich takich jednostek.

Kwalifikowany przychód jednostek składowych jest, zgodnie z ust. 6, sumą przychodów wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, pomniejszoną lub powiększoną o wszelkie korekty dokonane zgodnie z przepisami działu V. Tym samym, korekty księgowego zysku (straty) netto specyficzne dla Systemu GloBE stosuje się w tym przypadku w odniesieniu do przychodu.

Natomiast **średni trzyletni kwalifikowany przychód** oznacza, zgodnie z ust. 2, średnią arytmetyczną kwalifikowanego przychodu osiągniętego za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.

Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód ma znaczenie przypisane mu w przepisach o globalnym podatku wyrównawczym (co do zasady jest to kwota otrzymana przez zsumowanie kwalifikowanego dochodu i odjęcie kwalifikowanych strat wszystkich jednostek w danej jurysdykcji za rok podatkowy).

Dla **średniego trzyletniego jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu** (straty) obowiązują takie same zasady obliczania średniej – jest to średnia arytmetyczna za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe. Niemniej, w tym zakresie ust. 3 precyzuje, jak liczyć średnią, jeżeli np. w dwóch latach trzyletniego okresu wystąpił jurysdykcyjny kwalifikowany dochód, a w jednym roku wystąpiła jurysdykcyjna kwalifikowana strata. W takim przypadku, na potrzeby obliczenia średniej sumę dochodów pomniejsza się o sumę strat.

Aby uniknąć zniekształceń w obliczaniu średniej, ust. 4 przewiduje, że niektóre lata podatkowe są wyłączone z obliczania wskazanych średnich, jeżeli w danym roku podatkowym w jurysdykcji żadna jednostka składowa nie osiągnęła kwalifikowanego przychodu ani kwalifikowanego dochodu (straty).

Ponadto, zgodnie z ust. 5, w przypadku roku podatkowego innego niż 12 miesięcy, progi kwotowe dostosowuje się proporcjonalnie do liczby miesięcy. Mianowicie, w przypadku, gdy którykolwiek rok podatkowy objęty wyliczeniem średniej obejmuje okres inny niż 12 miesięcy, kwoty odpowiednich progów (10 mln euro i 1 mln euro) przelicza się wysokości 1/12 za każdy rozpoczęty miesiąc roku podatkowego.

Wyłączenie *de minimis* nie ma zastosowania do jednostek inwestycyjnych i bezpieczeństwa jednostek składowych, a przychód tych jednostek oraz kwalifikowany jurysdykcyjny dochód (stratę) netto obliczony dla tych jednostek wyłącza się z obliczania wskazanych progów

kwotowych (10 mln euro i 1 mln euro). Oznacza to, po pierwsze, że w przypadku jurysdykcji, w której znajdują się wyłącznie jednostki inwestycyjne lub bezpieczeństwa, nie można zastosować wyłączenia *de minimis*. Po drugie, jednostek tego typu nie uwzględnia się na potrzeby kwot, średnich lub progów, o których mowa w art. 124.

Art. 125 [Bezpieczna przystań dla polskich jednostek dominujących w odniesieniu do jurysdykcji z QDMTT SH]

Art. 125 stanowi wdrożenie Wytycznych Administracyjnych w zakresie bezpiecznych przystani (*QDMTT safe harbour*) oraz art. 11.2 Dyrektywy.

W szerokim sensie, z perspektywy Polski bezpieczna przystań może objąć:

- krajowy podatek wyrównawczy (wtedy płatność tego podatku w Polsce będzie wyłączać, pod pewnymi warunkami, obowiązek rozliczenia podatku wyrównawczego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w jurysdykcji swojej lokalizacji, innej niż Rzeczpospolita Polska) – *taka bezpieczna przystań oparta będzie na działaniu Wytycznych Administracyjnych i odpowiednich przepisów innych jurysdykcji wdrażających Zasady GloBE,*
- kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (w takiej sytuacji płatność tego podatku w innej jurysdykcji będzie wyłączać, pod pewnymi warunkami, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego przez polską jednostkę dominującą w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w tej innej jurysdykcji) – *taka bezpieczna przystań wynika z art. 125.*

Wytyczne Administracyjne OECD posługują się w tym zakresie jednym terminem (*QDMTT safe harbour – QDMTT SH*); niemniej na gruncie niniejszej ustawy konieczne jest rozróżnienie tych dwóch perspektyw.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do krajowego podatku wyrównawczego, zgodnie z ogólnymi Zasadami GloBE, podatek ten może być, po pierwsze, odejmowany od podatku wyrównawczego należnego w innej jurysdykcji uczestniczącej w Systemie GloBE. Pierwszym dostępnym mechanizmem jest zatem pomniejszenie o ten podatek (ang. *QDMTT credit*). Pomniejszenie to będzie możliwe pod warunkiem, że polskie przepisy zostaną – z perspektywy innej jurysdykcji – uznane za kwalifikowane w ramach OECD, tj. zgodne i spójne z Zasadami GloBE. Jednakże, co bardzo istotne, pod pewnymi warunkami może zadziałać wskazana wcześniej bezpieczna przystań. Oznacza to, że jeżeli jednostki z danej grupy międzynarodowej podlegają w Polsce opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym, jednostka dominująca tej grupy – zlokalizowana w innej jurysdykcji - może nie obliczać w odniesieniu do swoich polskich jednostek składowych podatku wyrównawczego, według zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR). W takim przypadku nie będzie zatem potrzeby odejmowania kwoty krajowego podatku wyrównawczego od zagranicznego podatku pobieranego w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej. Stosowanie takiej bezpiecznej przystani będzie możliwe zakładając, że przepisy ustawy w zakresie krajowego podatku wyrównawczego uzyskają tzw. status kwalifikowany na potrzeby bezpiecznej przystani QDMTT, w wyniku przeglądu dokonanego na szczeblu OECD, tzw. *peer review*. Należy przy tym zauważyć, że będą funkcjonować odrębne kwalifikowane statusy – po pierwsze, na potrzeby opisanego wcześniej pomniejszenia zagranicznego podatku należnego od jednostki dominującej o polski

krajowy podatek wyrównawczy (czyli na potrzeby tzw. *QDMTT credit*), oraz po drugie – na potrzeby bezpiecznej przystani (*QDMTT safe harbour*).

Natomiast, z innej perspektywy, jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana w Polsce może zastosować pomniejszenie o kwalifikowany krajowy zagraniczny podatek wyrównawczy, bądź zastosować bezpieczną przystań w tym zakresie, w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek w tej innej jurysdykcji. Omawiana bezpieczna przystań zadziała zatem także w przypadku polskich jednostek dominujących, które zgodnie z przepisami działu II, będą obliczać globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w innych jurysdykcjach. Art. 125 reguluje tylko taki przypadek, bowiem może odnosić się wyłącznie do jednostek dominujących zlokalizowanych na terytorium RP. Art. 125 dotyczy zatem jedynie **bezpiecznej przystani w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego**.

W świetle art. 125, uprawniona jednostka może dokonać wyboru dotyczącego bezpiecznej przystani w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, na podstawie którego nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do jurysdykcji dla której dokonano wyboru (w doniesieniu do jednostek w tej jurysdykcji). Oznacza to również, że jednostka dominująca będąca podatnikiem nie ma obowiązku obliczania efektywnej stawki podatkowej dla tej jurysdykcji.

W praktyce polega to na tym, że polska jednostka dominująca najwyższego szczebla (polski podatnik globalnego podatku wyrównawczego) licząc swój globalny podatek wyrównawczy, nie bierze pod uwagę jednostek składowych i jednostek (także JV) z jurysdykcji, dla której wybrano *QDMTT safe harbour*.

Wyboru stosowania omawianej bezpiecznej przystani dokonuje się w odniesieniu nie tyle co do danej jurysdykcji, ale w rzeczywistości dla „podgrup” (kategorii jednostek) w danej jurysdykcji.

Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r. dla *QDMTT safe harbour* w paragrafach od 8 do 13 wskazują, w jaki sposób stosuje się omawianą bezpieczną przystań. Zgodnie z tymi wytycznymi, wyboru stosowania QDMTT dokonuje się oddzielnie dla zwykłych jednostek składowych i oddzielnie dla każdej z „podgrup” tworzonych przez jednostki o szczególnym charakterze (wyróżnionych jako takie w rozdziale 2 działu II). Mowa tutaj o jednostkach inwestycyjnych, ubezpieczeniowych jednostkach inwestycyjnych, jednostkach grupy joint venture i bezpieczeństwa jednostkach składowych (przy czym dla tych ostatnich dla każdej oddzielnie).

Przykład

Polskie UPE posiada 3 jednostki składowe w jurysdykcji „A” oraz ma udziały w joint venture i w jednostce zależnej joint venture zlokalizowanych w jurysdykcji „A”. Wybór o stosowaniu bezpiecznej przystani dla jurysdykcji „A” musi zostać dokonany oddzielnie dla 3 „zwykłych” jednostek składowych, a oddzielnie dla podgrupy joint venture składającej się z jednostki joint venture i jednostki zależnej joint venture. We wskazanym przykładzie, UPE może też wybrać stosowanie QDMTT SH tylko dla tych 3 jednostek składowych, a do obliczeń dla podgrupy joint venture stosować zasadę QDMTT credit.

Biorąc powyższe pod uwagę, wszystkie wymogi dla wyboru stosowania opisywanej bezpiecznej przystani trzeba oceniać z perspektywy poszczególnych podgrup.

Wyboru stosowania *QDMTT safe harbour* dokonuje się w odniesieniu do danej jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska (w rzeczywistości dla podgrup w danej jurysdykcji – co zostało opisane wcześniej), jeżeli:

- wszystkie jednostki lub jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji (oraz jednostki bezpieczeństwa), dla których podatnik globalnego podatku wyrównawczego obliczałby efektywną stawkę podatkową, podlegają opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym i podatek ten jest w całości wymagalny do zapłaty w rozumieniu przepisów o globalnym podatku wyrównawczym,
- jurysdykcja dla której wybór stosowania bezpiecznej przystani jest dokonywany, wskazana jest we właściwym obwieszczeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Pierwszy wymóg odnosi się nie tylko do „jednostek” grupy ale także do „jednostek składowych”, a więc ma szeroki zakres podmiotowy i jest to spójne z Wytycznymi Administracyjnymi, które pozwalają opodatkować QDMTT także bezpieczeństwa jednostki składowe czy jednostki JV. Podatnik globalnego podatku wyrównawczego musi więc ocenić, czy w danej jurysdykcji wszystkie jednostki danej podgrupy, które byłyby normalnie przez nią uwzględniane w wyliczeniu globalnego podatku wyrównawczego, są objęte QDMTT. Po drugie, QDMTT, którym opodatkowane są wszystkie te jednostki, powinno być w całości wymagalne do zapłaty w rozumieniu przepisów o globalnym podatku wyrównawczym (*QDMTT payable*).

Ostatni warunek odnosi się do tego by jurysdykcja, dla której dokonuje się wyboru, była wskazana we właściwym obwieszczeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawie bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego innych jurysdykcji. Obwieszczenie to będzie wydawane w referencji do listy jurysdykcji posiadających status kwalifikowany dla swojego krajowego podatku wyrównawczego, która będzie wydawana przez OECD we współpracy z Inclusive Framework.

Przykład

Polskie UPE posiada 3 jednostki składowe w jurysdykcji „A” oraz ma udziały w joint venture i w jednostce zależnej joint venture zlokalizowanych w jurysdykcji „A”. Jurysdykcja „A” posiada QDMTT SH wskazane we właściwym obwieszczeniu. QDMTT należne od 3 jednostek składowych jest wymagalne do zapłaty. 50% kwoty QDMTT od podgrupy joint venture nie jest wymagalne do zapłaty (grupa podważyła zasadność 50% tego podatku na gruncie konstytucyjnym w jurysdykcji „A”). Wybór o stosowaniu bezpiecznej przystani dla jurysdykcji „A” możliwy jest dla 3 jednostek składowych, a nie jest możliwy dla podgrupy joint venture składającej się z jednostki joint venture i jednostki zależnej joint venture. We wskazanym przykładzie, UPE może wybrać stosowanie QDMTT SH jedynie dla 3 jednostek składowych. Do obliczeń dla podgrupy joint venture musi zastosować zasadę QDMTT credit, przy czym zgodnie z zasadami obliczania globalnego podatku wyrównawczego, credit może być zastosowany jedynie do części wymagalnej do zapłaty (50% w tym przykładzie), a pozostałe 50% nie obniży globalnego podatku wyrównawczego.

Art. 126 [Zakres stosowania bezpiecznej przystani dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności]

Artykuł ten implementuje Wytyczne Administracyjne z grudnia 2023 r. w zakresie uproszczeń kalkulacyjnych dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności (*Non-Material Constituent Entities*) w nawiązaniu do dokumentu OECD zakresie permanentnych bezpiecznych przystani¹⁵⁷.

Wskazuje on zakres stosowania uproszczonej metody kalkulacji (*Simplified Calculations Safe harbour Framework*¹⁵⁸) określonej w kolejnym artykule. Zgodnie z art. 126, taka uproszczona metoda kalkulacji dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności może być stosowana w celu sprawdzenia, czy dla danej jurysdykcji:

- 1) nadwyżka zysku wynosi więcej niż zero,
- 2) możliwy jest wybór wyłączenia *de minimis*,
- 3) efektywna stawka podatkowa wynosi więcej niż 15%.

Art. 127 [Bezpieczna przystań dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności]

Art. 127 stanowi dalszą implementację Wytycznych Administracyjnych z grudnia 2023 r. w zakresie uproszczeń kalkulacyjnych dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności (*Non-Material Constituent Entities*) w nawiązaniu do dokumentu OECD w zakresie permanentnych bezpiecznych przystani¹⁵⁹.

Takie jednostki należą do grupy, zgodnie bowiem z definicją grupy, obejmuje ona nie tylko jednostki uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, ale również jednostki nieuwzględnione w takim sprawozdaniu finansowego **wyłącznie** ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność (a także ze względu na przeznaczenie do sprzedaży). Tego typu jednostki stanowią zatem również jednostki składowe.

Jednakże, z uwagi na niską istotność osiąganych przez nie wyników finansowych, celowa jest minimalizacja obciążeń administracyjnych w odniesieniu do tych jednostek. W ślad za Wytycznymi Administracyjnymi, na gruncie ustawy przyjęto zatem uproszczone rozwiązanie w zakresie kalkulacji niezbędnych dla określenia czy grupa może zastosować inną bezpieczną przystań. Uproszczone rozwiązanie jest zależne od dokonania wyboru, o którym mowa **ust. 1**. Taki wybór jest traktowany na gruncie GloBE jako rodzaj bezpiecznej przystani, jednakże nie obejmuje on zwolnienia z opodatkowania, lecz – jak wskazano – uproszczoną kalkulację.

W przypadku dokonania takiego wyboru, z uproszczonej metody kalkulacji można skorzystać dla jednostki składowej osiągającej wyniki finansowe o niskiej istotności, zdefiniowanej w **ust. 2**. Jest to jednostka składowa, wraz z jej stałymi zakładami, w odniesieniu do której spełnione są następujące warunki:

¹⁵⁷ OECD (2020), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf

¹⁵⁸ Ibidem.

¹⁵⁹ Ibidem.

- 1) jednostka ta nie jest uwzględniana, zgodnie z metodą konsolidacji pełnej, w skonsolidowanym sprawozdaniu jednostki dominującej najwyższego szczebla, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 38 lit. a albo lit. c;
- 2) skonsolidowane sprawozdanie jednostki dominującej najwyższego szczebla podlega obowiązkowo audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie;
- 3) w przypadku jednostki, której suma przychodów w rozumieniu przepisów CbCR przekracza 50 milionów EUR, księgi tej jednostki, używane do przygotowania informacji o grupie podmiotów, są prowadzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub innym zatwierdzonym standardem rachunkowości.

Zarówno definicja tych jednostek, jak i uproszczona metoda kalkulacji kwot uwzględnianych dla celów innych bezpiecznych przystani odwołuje się do przepisów CbCR. Przez przepisy te rozumie się przepisy o wymianie informacji podatkowych obowiązujące w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla albo w jurysdykcji lokalizacji jednostki wyznaczonej, jeżeli informacja o grupie podmiotów nie jest składana w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla (w przypadku Rzeczypospolitej Polski – przepisy ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami).

Zgodnie z **ust. 1**, uproszczona metoda polega na tym, iż w przypadku omawianych jednostek, do celów wyliczeń o których mowa w art. 126:

- 1) kwalifikowany dochód ustala się w kwocie równej przychodom podlegającym wykazaniu w informacji o grupie podmiotów;
- 2) w tej samej kwocie ustala się kwalifikowany przychód;
- 3) skorygowane podatki kwalifikowane ustala się w kwocie podatku dochodowego podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów.

Przykład:

*Polskie UPE w jurysdykcji „A” posiada 3 jednostki składowe oraz 2 jednostki składowe osiągające wyniki finansowe o niskiej istotności. UPE dokonuje wyboru bezpiecznej przystani dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności. Na potrzeby sprawdzenia czy dla jurysdykcji „A” w ogóle oblicza się globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z **art. 126**, do wyliczenia wyłączenia de minimis dla 2 jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności stosuje się uproszczoną kalkulację, a dla pozostałych 3 jednostek składowych ogólne Zasady GloBE.*

Rozdział 2 – Bezpieczne przystanie w początkowym okresie działalności grupy

Art. 128 [Początkowy okres działalności grupy międzynarodowej – polska UPE]

Art. 128 stanowi implementację art. 49 Dyrektywy. Przepis ten wprowadza 5-letnią bezpieczną przystań, która wiąże się z **brakiem opodatkowania globalnym podatkiem wyrównawczym jednostek dominujących najwyższego szczebla zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**, które należą do grup międzynarodowych znajdujących się w **początkowym okresie swojej działalności**. Zwolnienie przysługuje w przypadku, gdy grupa prowadzi działalność w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach oraz nie przekracza określonego progu wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych.

Zatem, zgodnie z **ust. 1 pkt 1** skorzystanie z omawianej bezpiecznej przystani jest możliwe nie dłużej niż za pierwsze 5 lat początkowego okresu grupy międzynarodowej, jeżeli w poszczególnych latach tego 5-letniego okresu posiada jednostki składowe zlokalizowane **w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach**. Co istotne, na potrzeby ustalania liczby jurysdykcji uwzględnia się też jurysdykcję jednostki dominującej. Nie jest natomiast możliwe, aby doliczyć w tym zakresie bezpieczeństwa jednostki składowe.

Zgodnie z drugim warunkiem umożliwiającym skorzystanie z bezpiecznej przystani (**ust. 1 pkt 2**), **suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych** jednostek składowych wchodzących w jej skład, za dany rok, **nie może przekraczać 50 000 000 EUR**.

W świetle ust. 1 pkt 2, do powyższej sumy nie zalicza się jednak aktywów jednostek zlokalizowanych w jurysdykcji, w której jednostki te posiadają najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych za rok podatkowy. Tym samym, wyłącza się jurysdykcję, gdzie wartość jest najwyższa (z reguły jurysdykcję UPE); bowiem obrazować to ma zasięg działalności międzynarodowej. Wskazana wartość jest ustalona w momencie pierwotnego objęcia grupy międzynarodowej zakresem regulacji GloBE (a w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej – zakresem przepisów ustawy).

Ponadto, stosownie do **ust. 3** do sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się wartości aktywów jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych (podobnie jak ma to miejsce na gruncie UTPR). Ponadto, jednostki te nie są zaliczane dla celów określenia liczby jurysdykcji w kontekście warunku wskazanego w ust. 1 pkt 1. Analogiczne reguły będą miały zastosowanie w przypadku joint venture i ich jednostek zależnych. Jednostki te nie stanowią bowiem jednostek składowych grupy międzynarodowej [Komentarz, 9.3.2; 21].

Należy podkreślić, że wskazana w art. 128 bezpieczna przystań dotyczy grup międzynarodowych, których jednostka dominująca jest zlokalizowana na terytorium RP – w takim bowiem przypadku globalny podatek wyrównawczy rozliczany jest w Polsce. Jednakże, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączonej, zasady bezpiecznej przystani stosuje się, zgodnie z **ust. 4**, odpowiednio do jednostki dominującej niższego szczebla zlokalizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wskazana bezpieczna przystań ma zastosowanie wyłącznie w okresie pierwszych, następujących bezpośrednio po sobie, pięciu latach podatkowych początkowego okresu działalności danej grupy. Co do zasady, zgodnie z **ust. 5** okres ten jest liczony od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym grupa ta została objęta zakresem Zasad GloBE, tj. w którym dana grupa międzynarodowa spełniła warunki w zakresie minimalnego grupowego przychodu, o którym mowa w art. 4. Natomiast w przypadku grup międzynarodowych, które spełniają te warunki z dniem wejścia ustawy w życie, a zarazem wchodzą w zakres Dyrektywy za rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2023 r., zgodnie z przepisami przejściowymi ustawy wskazany pięcioletni okres liczy się mając na uwadze wcześniejszy termin wejścia w życie Dyrektywy. Tym samym, pięcioletni okres liczy się od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r.

Finalnie, **ust. 6 i 7** nakładają obowiązek na jednostki składowe grupy, zlokalizowane na terytorium Polski, do zawiadomienia właściwego urzędu skarbowego o rozpoczęciu początkowego okresu działalności grupy międzynarodowej, tj. o spełnieniu kryteriów uprawniających jednostkę dominującą najwyższego szczebla lub jednostkę dominującą

niższego szczebla do skorzystania z omawianego zwolnienia. Obowiązek ten może zostać powierzony właściwej jednostce uprawnionej do złożenia Informacji GloBE lub zeznania lokalnego w oparciu o przepisy działu XI. Zawiadomienie składa się w ustawowym terminie na złożenie Informacji GloBE, tj. w terminie do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku pierwszego roku podatkowego, o którym mowa w art. 130, do końca osiemnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku.

Art. 129 [Początkowy okres działalności grupy międzynarodowej – zwolnienie z krajowego podatku wyrównawczego i podatku UTPR oraz 5-letnie zwolnienie dla grup krajowych]

Art. 129 ust. 1 odnosi się natomiast do jednostek składowych grup międzynarodowych, objętych krajowym podatkiem wyrównawczym lub podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Tym samym, art. 129 ust. 1 wprowadza **równoległe zwolnienie dla krajowego podatku wyrównawczego i podatku UTPR należnego od jednostek takiej grupy, zlokalizowanych na terytorium RP**. Zatem, zgodnie z art. 129 ust. 1 nie oblicza się dwóch ww. podatków za pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, jeżeli w tym okresie za poszczególne lata spełnione są opisane wcześniej warunki wynikające z art. 128 ust. 1 (mniej niż 6 jurysdykcji i określony próg wartości aktywów).

Okres 5 lat liczy się na podobnych zasadach, jak w przypadku zwolnienia 5-letniego dla globalnego podatku wyrównawczego, uwzględniając również przepisy przejściowe (stąd, art. 128 ust. 5 stosuje się odpowiednio).

Art. 129 ust. 2 przewiduje ponadto **5-letnie zwolnienie dla grup krajowych**. Zgodnie z tym przepisem, nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego należnego od jednostek grupy krajowej w okresie pierwszych pięciu lat podatkowych licząc od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym przepisy ustawy stosuje się w odniesieniu do tej grupy. Przykładowo, w odniesieniu do grup krajowych, które spełnią warunek minimalnego przychodu grupowego na dzień 1 stycznia 2026 r., jednostki tych grup będą podlegać zwolnieniu z krajowego podatku wyrównawczego w latach 2026 – 2030. Należy jednak mieć na uwadze przepisy przejściowe i wcześniejszy termin wejścia w życie Dyrektywy. Na podstawie przepisów przejściowych, jeżeli grupa krajowa weszła w zakres przepisów Dyrektywy już za rok rozpoczęty po 31 grudnia 2023 r., 5-letni okres liczy się od tego roku.

Rozdział 3 – Przepisy szczególne w pierwszym roku podatkowym w zakresie podatku odroczonego

Art. 130 [Pierwszy rok podatkowy]

Zasady wynikające z Dyrektywy / Modelowych zasad OECD

Art. 130 ustawy implementuje **art. 47 Dyrektywy**.

Ust. 1 tego artykułu definiuje pierwszy rok podatkowy (ang. *transition year*). W świetle tego przepisu, pierwszym rokiem podatkowym w odniesieniu do danej jurysdykcji jest rok podatkowy, za który pierwszy raz stosuje się w odniesieniu do jednostek zlokalizowanych w tej jurysdykcji Zasady GloBE. Przepis ten jest sformułowany w sposób ogólny, tj. mogą to być Zasady GloBE wyrażone przepisami ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym lub analogiczne przepisy innych państw, tj.:

- przepisy działu II, III lub IV, zgodnie z którymi oblicza się globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy lub podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków;
- przepisy innej jurysdykcji, zgodnie z którymi oblicza się kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub stosuje się kwalifikowaną zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR).

Przepis **ust. 2** określa, w jakim zakresie uwzględnia się – za pierwszy rok podatkowy i dla celów wyliczenia efektywnej stawki podatkowej (obliczanej dla danej jurysdykcji) – aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego jednostek składowych. Zamiast nakładania na grupy obowiązku dokonywania skomplikowanych obliczeń w zakresie całkowitej korekty podatku odroczonego, tak jakby jednostki składowe grupy podlegały przepisom ustawy w latach poprzednich, przyjęto uproszczone podejście. Podejście to ma również na celu zachowanie atrybutów podatkowych jednostek składowych (takich jak aktywa z tytułu straty) za lata przed objęciem tych jednostek Zasadami GloBE, ujawnionych w księgach jednostki składowej na początku pierwszego roku podatkowego [Komentarz, 9.1.1; 5].

Zgodnie z przyjętym rozwiązaniem i w świetle ust. 2 pkt 1, uwzględnia się **wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach rachunkowych** wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium danej jurysdykcji (Rzeczypospolitej Polskiej lub innej jurysdykcji).

Stosownie do przepisu ust. 2 pkt 2, aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego są uwzględniane **według lokalnej stawki podatku dochodowego** stosowanej przez jednostkę składową do ujmowania aktywów lub rezerw z tytułu podatku odroczonego (**jeżeli jednak lokalna stawka przekracza 15%, takie aktywa i rezerwy uwzględnia się według stawki 15%**). Niemniej, przepis ust. 3 umożliwia uwzględnienie składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego ujętego według stawki wyższej od minimalnej stawki podatkowej, jeśli podatnik wykaże, że ten składnik można przypisać kwalifikowanej stracie.

Z kolei, stosownie do przepisu ust. 2 pkt 3, **ewentualna korekta wyceny lub korekta ujęcia księgowego pozostaje bez wpływu na wartość aktywów z tytułu podatku odroczonego**. Zgodnie z wyjaśnieniami Komisji Europejskiej, taka korekta może wynikać np. z następujących okoliczności:

- brak rozpoznania straty z uwagi na spodziewany brak przyszłego dochodu [korekta wyceny / *valuation adjustment*], albo
- aktywo z tytułu podatku odroczonego (DTA) nie było wcześniej rozpoznane, ale wystąpiły nowe czynniki powodujące, że aktywo to może być ujęte w księgach [korekta ujęcia księgowego / *recognition adjustment*].

Na potrzeby stosowania Zasad GloBE wskazane korekty są ignorowane za pierwszy rok podatkowy. Przykładowo, w księgach rachunkowych ujęto aktywo z tytułu podatku odroczonego (DTA) w wysokości 100, ale aktywo to mogłoby wynieść 200, gdyby nie było korekty wyceny (*valuation adjustment*). W takim przypadku zgodnie z art. 47 Dyrektywy (i art. 130 projektu), aktywo (DTA), które należy ująć dla celów GloBE to 200. Korekta wyceny jest tym samym pomijana.

Zgodnie z **ust. 4** dla celów wyliczenia efektywnej stawki podatkowej wyklucza się aktywa z tytułu podatku odroczonego, wynikające z pozycji wyłączonych z kwalifikowanego dochodu

lub straty, w przypadku powstania tych aktywów w wyniku transakcji, która miała miejsce po 30 listopada 2021 r. Chodzi o pozycje wyłączone z kwalifikowanego dochodu (straty) zgodnie z Zasadami GloBE, np. nie uwzględnia się kosztu podatkowego, który przewyższa faktyczny koszt danego składnika aktywów [Komentarz; 9.1.2; 8]. Sam fakt, iż dana transakcja nie jest uwzględniana w kwalifikowanym dochodzie z uwagi na to, że ustawa lub Zasady GloBE jeszcze nie obowiązywały, nie sprawia, że jest to pozycja „wyłączona”. Dotyczy to szczególnych korekt i wyłączeń wskazanych w Dziale V.

Zastosowanie tej zasady ilustruje następujący przykład [Komentarz; 9.1.2; 9]. W grudniu 2021 r. jednostka składowa nabywa składnik aktywów za 100. W jurysdykcji, w której zlokalizowana jest ta jednostka składowa, obowiązuje stawka CIT w wysokości 25%. Ponadto, możliwe jest natychmiastowe rozliczenie składnika aktywów jako koszt podatkowy w 2021 r. oraz dodatkowo 300 kosztu podatkowego w odniesieniu do tego składnika aktywów w ramach ulgi podatkowej, która zostanie rozliczona w tym samym roku podatkowym. Po uwzględnieniu odliczeń w odniesieniu do tego składnika aktywów powstaje strata podatkowa w wysokości 300, na którą tworzy się aktywo z tytułu podatku odroczonego. Ponieważ ww. aktywo w wysokości 300 ulega odwróceniu, nie jest ono uwzględniane w skorygowanym podatku kwalifikowanym zgodnie z opisaną zasadą.

W świetle Komentarza do Modelowych zasad, opisana zasada obejmuje transakcje (np. zbycia aktywa, w tym w ramach restrukturyzacji), w których danej czynności dokonano po 30 listopada 2021 r.; natomiast data dokonania rozliczenia podatkowego danej transakcji nie powinna być decydująca.

W świetle **ust. 5**, aktywa i rezerwy przyjęte do obliczenia efektywnej stawki podatkowej za pierwszy rok podatkowy uwzględnia się odpowiednio w kolejnych latach podatkowych, tj. stosuje się w tym zakresie zasadę kontynuacji.

Wytyczne w zakresie podatku odroczonego

Wytyczne z lutego 2023 r.¹⁶⁰ wyjaśniają potencjalne wątpliwości, które mogą powstać w zakresie uwzględniania (na podstawie art. 130 ust. 2 projektu) aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących **ulg podatkowych, które zostały wykazane przed objęciem jednostki Zasadami GloBE**.

Celem przepisu art. 130 ust. 2 projektu jest umożliwienie, aby utworzone wcześniej aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego zostały ujęte w kalkulacji skorygowanych podatków kwalifikowanych w celu zapobieżenia zniekształceniom w obliczaniu efektywnej stawki podatku za pierwszy rok podatkowy (tj. objęcia Zasadami GloBE).

Zgodnie z Komentarzem, art. 130 ust. 2 projektu wprowadza podstawę do ujęcia tych aktywów i rezerw w obliczeniu kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych stosownie do zasad, które zostały określone w dziale VI projektu (całkowita korekta podatku odroczonego). W/w dział wprowadza mechanizm pozwalający uwzględnić różnice przejściowe, powstające w przypadku ujęcia dochodu lub straty w innym roku dla celów rachunkowych i podatkowych. Mechanizm ten opiera się na zapisach podatku odroczonego, ujętych w księgach rachunkowych, po dokonaniu określonych korekt w celu zachowania integralności Zasad GloBE. Jedną z tych korekt, przewidziana w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. e) projektu, przewiduje

¹⁶⁰ Pkt 4.1 (*Deferred tax assets with respect to tax credits under Article 9.1.1*)

wyłączenie kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do ulg podatkowych, innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi.

Co do zasady, ulgą podatkową jest kwota, o którą podatnik może zmniejszyć należny podatek. Aktywa z tytułu podatku odroczonego ujmuje się w księgach rachunkowych z tytułu przeniesienia niewykorzystanych ulg podatkowych na następny okres w zakresie, w jakim jest prawdopodobne, że w przyszłości wystąpi zysk do opodatkowania, umożliwiający wykorzystanie tych ulg. Taka sytuacja może mieć miejsce, gdy zostaną przyznane ulgi podatkowe w związku z zagranicznym zobowiązaniem podatkowym (ulga umożliwiająca odliczenie podatku zapłaconego za granicą) lub w związku z poniesionymi wydatkami, które zmniejszą przyszłe zobowiązania podatkowe (ulga podatkowa na inwestycje).

Jak już powyżej wskazano, przepis art. 130 ust. 2 projektu umożliwia grupie uwzględnienie wszystkich aktywów i pasywów z tytułu podatku odroczonego, ujętych lub ujawnionych w księgach wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w RP lub w innej jurysdykcji. Natomiast, zgodnie z przepisem art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. e) projektu, dla celów obliczenia całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego nie ujmuje się kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do ulg podatkowych, innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi.

W świetle powyższego, mogą powstać ewentualne wątpliwości, czy art. 130 ust. 2 projektu zezwala na uwzględnienie – dla celów wyliczenia efektywnej stawki podatkowej za pierwszy rok podatkowy i kolejne lata podatkowe – (powstałych przed pierwszym rokiem objęcia Zasadami GloBE) aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących ulg podatkowych. Wytyczne z lutego 2023 r. odnoszą się do tych wątpliwości, jak również wątpliwości związanych z ewentualną koniecznością uwzględnienia – dla celów obliczenia kwoty (powstałych przed objęciem Zasadami GloBE) aktywów i pasywów z tytułu podatku odroczonego – pozostałych korekt wskazanych w oddziale dotyczącym całkowitej korekty podatku odroczonego. Wytyczne z lutego 2023 r. wskazują, że art. 130 ust. 2 projektu nie ma na celu nałożenia na grupy obowiązku dokonywania skomplikowanych obliczeń przy przyjęciu hipotetycznego założenia, że jednostka składowa podlegała w poprzednich latach Zasadom GloBE. W Wytycznych z lutego 2023 r. wskazano, że brak jest istotnych powodów wykluczenia możliwości ujmowania w kalkulacji efektywnej stawki podatkowej określonych aktywów z tytułu podatku odroczonego.

Aktywa z tytułu podatku odroczonego, dotyczące ulg podatkowych przenoszonych na następny okres, które zostały ujęte w księgach jednostek składowych w danej jurysdykcji podatkowej, powinny podlegać uwzględnieniu dla celów obliczenia efektywnej stawki podatkowej za pierwszy rok podatkowy (tj. rok objęcia Zasadami GloBE) i następne lata podatkowe. Przepis art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. e) projektu nie znajduje zastosowania do w/w aktywów, które zostały utworzone w okresie poprzedzającym pierwszy rok podatkowy (tj. objęcie Zasadami GloBE). A zatem, aktywa z tytułu podatku odroczonego, dotyczące przenoszonych ulg podatkowych, są uwzględniane, zgodnie z art. 130 ust. 2 projektu, dla celów obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych za pierwszy rok podatkowy i następne lata podatkowe zaś przepis art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. e) projektu nie znajduje do nich zastosowania.

Co do stawki podatkowej, właściwej dla uwzględnienia w obliczeniu efektywnej stawki podatkowej, zgodnie z art. 130 ust. 2 projektu, aktywa z tytułu podatku odroczonego są ujmowane według właściwej krajowej stawki, jednak nie wyższej niż stawka minimalna (tj. 15%). Jeśli aktywa z tytułu podatku odroczonego są obliczane na podstawie różnicy między księgową a podatkową wartością, aktywa te można przeliczyć przez proste pomnożenie tej

różnicy przez 15% zamiast stawki zastosowanej do utworzenia księgowego aktywa z tytułu podatku odroczonego. Podobnie, w przypadku aktywów z tytułu podatku odroczonego wynikających z przeniesienia straty na następny okres, aktywa te mogą być przeliczone poprzez pomnożenie przez 15% nierozliczonej części straty na początek pierwszego roku podatkowego. Jednak, może być trudno analogicznie przeliczać aktywa z tytułu podatku odroczonego z tytułu przeniesienia ulg podatkowych na następny okres, jako że aktywa te nie są obliczane na podstawie różnicy między księgową a podatkową wartością.

Aktywa z tytułu podatku odroczonego, wynikające z przeniesienia (na następny okres) ulgi na zagraniczny podatek, bazują na kwocie podatku zapłaconego za granicą. Jednym ze sposobów przeliczenia tych aktywów może być określenie kwoty dochodu zagranicznego, od którego zapłacono (podlegający odliczeniu) podatek, a następnie pomnożenie tego dochodu przez 15% (zakładając, że stawka podatku była wyższa od minimalnej). Jednakże, śledzenie na przestrzeni wielu poprzednich lat ulg na zagraniczne podatki i związane z nimi zagraniczne dochody byłoby złożone i uciążliwe, szczególnie, jeśli dopuszczalne jest „krzyżowe” zaliczenie podatków od niektórych dochodów zagranicznych z podatkami od innych dochodów zagranicznych. Ponadto, przenoszona (na następny okres) ulga na zagraniczny podatek może wynikać z „pośredniej” ulgi podatkowej, przyznanej w odniesieniu do dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC). W takim przypadku, ulga na zagraniczny podatek przypada na podatek zapłacony przez oddział od jego dochodów, przy czym przenoszona ulga obniży zobowiązanie podatkowe wspólnika CFC.

Z kolei, kwota aktywów z tytułu podatku odroczonego, przypadających na inne przenoszone (na następne okresy) ulg może bazować również na kwalifikowanych wydatkach. W takim przypadku, aktywa z tytułu podatku odroczonego są wykazywane z tytułu niewykorzystanej kwoty ulgi, bez względu na ujętą wcześniej pozycję dochodu i obowiązującą stawkę podatku.

W celu uproszczenia i ochrony integralności Zasad GloBE, jeśli obowiązująca krajowa stawka podatku jest równa lub wyższa od stawki minimalnej, istnieje możliwość zastosowania uproszczonego podejścia do przeliczania aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących ulg podatkowych. Przeliczenie wartości tych aktywów nie jest dopuszczalne, jeśli obowiązująca krajowa stawka jest niższa od minimalnej (tj. 15%). A zatem, kwota tych aktywów, uwzględniana dla celów art. 130 ust. 2 projektu, jest równa wartości takich aktywów ujętych w księgach jeśli stawka użyta do ich ujęcia jest niższa od 15%. W pozostałych przypadkach (krajowa stawka równa/wyższa od stawki minimalnej), kwotę przeliczenia aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących ulg podatkowych, ustala się zgodnie z poniższym wzorem:

aktywa z tytułu podatku odroczonego ujęte w księgach/obowiązująca krajowa stawka podatku

X

stawka minimalna (15%)

Co do zasady, obowiązującą krajową stawką podatku jest stawka mająca zastosowanie do jednostki składowej w roku podatkowym, który poprzedza pierwszy rok podatkowy (tj. rok objęcia tej jednostki Zasadami GloBE). Jednak, jeśli stawka mająca zastosowanie do jednostki składowej zmieni się w kolejnym roku podatkowym, w/w wzór powinien zostać ponownie zastosowany do niewykorzystanej kwoty ulgi, wykazanej w księgach na początku tego roku podatkowego, w celu ustalenia skorygowanej kwoty aktywów dla celów Systemu GloBE. Zmiany wartości aktywów z tytułu podatku odroczonego, wynikającej z ponownego

zastosowania wzoru przeliczenia, nie należy traktować jako obciążenia z tytułu podatku odroczonego, ujmowanego w obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych w roku ponownego zastosowania wzoru przeliczenia. Raczej, obciążenie z tytułu podatku odroczonego za ten rok i kolejne lata należy ustalić poprzez odniesienie do kwoty odwrócenia aktywów z tytułu podatku odroczonego po ponownym zastosowaniu wzoru.

Zasadne jest przyjęcie, że ulgi podatkowe zostaną wykorzystane do zmniejszenia przyszłego zobowiązania podatkowego, które zostanie ustalone poprzez pomnożenie dochodu do opodatkowania przez obowiązującą krajową stawkę podatku. W uproszczonym podejściu, tę kwotę dochodu do opodatkowania uznaje się za odpowiedni wskaźnik do celów przeliczenia aktywów z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do przenoszonych (na następne okresy) ulg podatkowych. Zasadniczo, zgodnie ze wzorem, aktywa z tytułu podatku odroczonego dzieli się przez krajową stawkę podatkową w celu ustalenia kwoty dochodu do opodatkowania, który podlegnie obniżeniu w momencie wykorzystania ulgi podatkowej. Następnie, kwota tego dochodu podlega przemnożeniu przez stawkę minimalną. W ten sposób, przedmiotowy wzór gwarantuje, że ulga podatkowa, ujęta w obliczeniach skorygowanych podatków kwalifikowanych w odniesieniu do tego przyszłego dochodu, nie zmniejszy innego dochodu.

W Wytycznych z lutego 2023 r. odniesiono się także do kwestii uwzględnienia – dla celów wyliczenia efektywnej stawki podatkowej za pierwszy rok podatkowy i kolejne lata podatkowe – aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących kwalifikowanych i niekwalifikowanych zwrotnych ulg podatkowych.

Zgodnie z art. 65 ust. 1 projektu, korekta w zakresie kwalifikowanej zbywalnej ulgi polega na uwzględnieniu takiej ulgi, zgodnie z przepisami odpowiednio ust. 2 – 7, 11 i 12, a więc w określonych okolicznościach korekta poprzez uwzględnienie tej ulgi polega na zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto. Niemniej jednak, rozliczenie kwalifikowanej zwrotnej ulgi poprzez obniżenie należnego podatku za dany rok nie powoduje zmniejszenia podatków kwalifikowanych jednostki składowej. Z drugiej strony, przepis art. 82 ust. 1 pkt 2 projektu stanowi, że podatki kwalifikowane zmniejsza się o odliczenie lub zwrot podatku z tytułu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, w części, w jakiej to odliczenie lub ten zwrot nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej.

W przypadku zwrotnych ulg podatkowych, które zostały wykazane jako dochód w księgach podatkowych w dowolnym roku podatkowym poprzedzającym pierwszy rok podatkowy (tj. rok objęcia Zasadami GloBE), wprowadzanie takiego rozróżnienia (między kwalifikowanymi a niekwalifikowanymi zwrotnymi ulgami) może nie być konieczne ze względu na (wyjaśnione w poprzednich akapitach) korzystne traktowanie aktywów z tytułu podatku odroczonego, dotyczących innych ulg podatkowych podlegających przeniesieniu na przyszłe okresy.

Zgodnie z sugerowanym podejściem, kwalifikowane i niekwalifikowane zwrotne ulgi powinny być tak samo traktowane dla celów Systemu GloBE, tj. jako dochód a nie zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej. Oprócz zwiększenia obciążeń administracyjnych i związanych z przestrzeganiem przepisów, alternatywne podejście, polegające na odmiennym traktowaniu kwalifikowanych i niekwalifikowanych zwrotnych ulg – zgodnie z art. 65 ust. 1 i art. 82 ust. 1 pkt 2 projektu – mogłoby prowadzić do nieoczekiwanych i niezamierzonych rezultatów. Dla przykładu, jednostka składowa której, przed objęciem Zasadami GloBE, przyznano bezzwrotne ulgi podatkowe, mogłaby wykazać aktywa z tytułu podatku odroczonego, dotyczące niewykorzystanych ulg podatkowych. Takie aktywa mogą zostać użyte do zwiększenia skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej w nieokreślonej przyszłości

zgodnie z przepisem przejściowym art. 130 ust. 2 projektu, interpretowanym według przedstawionych powyżej zasad z Wytycznych z lutego 2023 r. Dla porównania, jeśli ulgi podatkowe są zwrotne ale nie spełniają definicji kwalifikowanych zwrotnych ulg i powinny być traktowane jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej dla celów Systemu GloBE, niekwalifikowane zwrotne ulgi byłyby traktowane mniej korzystnie (w momencie objęcia jednostki Zasadami GloBE) niż bezzwrotne ulgi podatkowe na mocy przepisu przejściowego art. 130 ust. 2 projektu.

W związku z powyższym, jeśli zastosowanie znajduje art. 130 ust. 2 projektu, aktywa z tytułu podatku odroczonego, dotyczące przenoszonych ulg podatkowych, ujęte w księgach jednostki składowej, należy uwzględnić w pierwszym roku podatkowym (tj. objęcia Zasadami GloBE). Wartość takich aktywów powinna zostać przeliczona w przypadku, gdy obowiązująca krajowa stawka podatku jest wyższa od stawki minimalnej. Ponadto, rozliczenie wszelkich zwrotnych ulg podatkowych, przyznanych przed pierwszym rokiem podatkowym, nie powinno skutkować obniżeniem skorygowanych podatków kwalifikowanych, przy czym bez znaczenia jest ewentualne spełnienie przez ulgę definicji kwalifikowanej zwrotnej ulgi.

Dodatkowo, w Wytycznych z lutego 2023 r. wskazano, że, z wyjątkiem przypadku wskazanego w art. 130 ust. 4 projektu, aktywa i pasywa „przenoszone” do Systemu GloBE na mocy art. 130 ust. 2 projektu, nie podlegają żadnym korektom w zakresie obciążenia z tytułu podatku odroczonego na mocy art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. a-d oraz pkt 2 projektu, jak również na mocy art. 88 i 89 projektu. Zgodnie z art. 130 ust. 2 projektu, aktywa i pasywa jednostki składowej na początku pierwszego roku podatkowego (tj. objęcia Zasadami GloBE) powinny objąć wszystkie aktywa z tytułu podatku odroczonego, które nie zostały wykazane ze względu na brak spełnienia warunków.

Art. 131 [Różne daty implementacji Zasad GloBE – ponowne wyznaczenie pierwszego roku podatkowego]

Art. 131 implementuje **Wytyczne Administracyjne z lipca 2023 r.** (pkt 4, par. 51) w zakresie QDMTT. Ustanawia on przepisy przejściowe dla przypadku, gdy jednostka dominująca oblicza kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy po raz pierwszy za późniejszy rok podatkowy niż rok, za który pierwszy raz oblicza się krajowy podatek wyrównawczy. W takiej sytuacji, dla celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego wyznacza się ponownie pierwszy rok podatkowy (*transition year*), w którym obowiązują zasady przejściowe wskazane w ust. 2.

Zgodnie z ust. 2 pkt 1-3, za taki ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy „zeruje się” określone salda i rozliczenia wynikające z poprzednich lat, tj.

- saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych (*Excess Negative Tax Expense Carry-forward*),
- rozliczenia co do ponownego ujęcia rezerwy (*DTL recapture*) w ramach całkowitej korekty podatku odroczonego,
- aktywo od kwalifikowanej straty (*GloBE Loss Deferred Tax Asset / qualifying loss deferred tax asset*).

Zarazem, zgodnie z ust. 2 pkt 4 stosuje się na nowo zasady ujmowania (wszystkich) aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego właściwe dla pierwszego roku podatkowego, zgodnie z opisanym wcześniej art. 130 ust. 2 (a wcześniej ujęte kwoty w tym zakresie się eliminuje).

Zgodnie z ust. 2 pkt 5, w przypadku ponownie wyznaczonego pierwszego roku podatkowego obowiązuje odpowiednio zasada wynikająca z art. 130 ust. 4, iż uproszczonego podejścia nie stosuje się transakcji dokonanej po dniu 30 listopada 2021 r. a przed początkiem ponownie wyznaczonego pierwszego roku podatkowego, oraz transakcja dotyczyła aktywów wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty). Jednakże, w świetle wytycznych, jeżeli w związku z takimi transakcjami zapłacono krajowy podatek wyrównawczy na podstawie przepisów w zakresie ujemnych podatków skorygowanych, odpowiednich pozycji dotyczących podatku odroczonego nie wyklucza się z uproszczonego podejścia.

Art. 132 [Przeniesienie aktywów pomiędzy jednostkami grupy od 1 grudnia 2021 r.]

W świetle **art. 132** projektu, w przypadku przeniesienia w jakiegokolwiek formie aktywów, innych niż zapasy, między jednostkami składowymi grupy, w okresie od 1 grudnia 2021 r. do ostatniego dnia roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy rok podatkowy (tj. rok objęcia przepisami ustawy), jednostka przejmująca ustala:

- wartość początkową tych aktywów w wysokości wartości bilansowej, wykazanej w księgach jednostki przenoszącej, na dzień poprzedzający dzień przeniesienia oraz
- aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego na podstawie tej wartości.

Art. 132 projektu nakłada ograniczenia dotyczące przenoszenia aktywów wewnątrz grupy przed objęciem jej przepisami ustawy. Przepis ten znajduje zastosowanie, gdy składnik aktywów (inny niż zapasy) zostaje przeniesiony pomiędzy jednostkami między 1 grudnia 2021 r. a rozpoczęciem pierwszego roku podatkowego grupy, jeżeli takie jednostki byłyby jednostkami składowymi tej grupy w przypadku, gdyby Zasady GloBE obowiązywały w odniesieniu do tej grupy bezpośrednio przed przeniesieniem składnika aktywów.

W przypadku, gdy ma zastosowanie art. 132 projektu, jednostka przejmująca ma obowiązek traktowania składnika aktywów do celów Zasad GloBE jako nabytego za kwotę równą wartości bilansowej, wykazywanej przez jednostkę zbywającą w momencie zbycia. Wartość bilansowa składnika aktywów jest łatwa do ustalenia, ponieważ w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym należy wyeliminować zysk z transakcji przeniesienia składnika aktywów wewnątrz grupy.

Następnie, wartość bilansowa składnika aktywów jednostki przejmującej może zostać podwyższona o skapitalizowane nakłady lub pomniejszona o odpisy amortyzacyjne zgodnie ze standardami rachunkowości, zastosowanymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla. Wartość bilansowa, stosowana dla celów Systemu GloBE począwszy od pierwszego roku podatkowego, to wartość bilansowa przeniesionego składnika aktywów na dzień przeniesienia, skorygowana - o nakłady inwestycyjne lub odpisy amortyzacyjne - po transakcji a przed rozpoczęciem pierwszego roku podatkowego.

Jeśli na skutek ujęcia składnika aktywów według wartości godziwej w księgach jednostki przejmującej dojdzie do zwiększenia amortyzacji, wartość zwiększenia należy wyłączyć z obliczeń kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki przejmującej. Podobnie, zysk lub stratę z późniejszej sprzedaży składnika aktywów ustala się dla celów Systemu GloBE na podstawie jego wartości bilansowej, określonej zgodnie z art. 132 projektu. Jednakże, zasada określona w art. 132 projektu nie ma zastosowania do zapasów ze względu na rutynowy charakter sprzedaży

zapasów wewnątrz grupy i zazwyczaj krótki okres ich przechowywania przed sprzedażą poza grupę.

Wytyczne z lutego 2023 r.¹⁶¹ wyjaśniają potencjalne wątpliwości, które mogą powstać w zakresie zastosowania art. 132 projektu do transakcji krajowych i międzynarodowych, które w ujęciu księgowym są traktowane w sposób podobny do przeniesienia aktywów.

Celem przepisu art. 132 projektu jest ograniczenie możliwości dokonywania przez grupy – w okresie od 1 grudnia 2021 r. do momentu objęcia przepisami ustawy – nieopodatkowanych lub nisko opodatkowanych transakcji, zwiększających wartość bilansową aktywów. Dzięki takim transakcjom, grupa może wykorzystać wyższą wartość bilansową do zmniejszenia kwalifikowanego dochodu, np. poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w latach objęcia przepisami ustawy, bez ryzyka naliczenia podatku wyrównawczego od zysku, ponieważ składnik aktywów został przeniesiony w okresie poprzedzającym objęcie przepisami ustawy.

Dlatego też, art. 132 projektu nakłada – w określonych okolicznościach – na jednostkę przejmującą aktywa obowiązek ustalenia ich wartości początkowej w wysokości wartości bilansowej w księgach jednostki przenoszącej oraz wartości aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego z uwzględnieniem wartości w księgach jednostki przenoszącej.

W świetle powyższego, mogą powstać wątpliwości co do tego, jak należy interpretować pojęcie „przeniesienie aktywów” zgodnie z art. 132 projektu. W Wytycznych z lutego 2023 r. wyjaśniono, czy „przeniesienie aktywów” powinno obejmować tylko transakcje o strukturze sprzedaży czy też również inne transakcje rozliczane podobnie jak sprzedaż (tj. transakcje skutkujące powstaniem składnika aktywów w księgach, którego koszt może zostać uwzględniony przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej w kolejnych latach).

Wytyczne z lutego 2023 r. wyjaśniają również potencjalne wątpliwości, czy art. 132 projektu ma zastosowanie, gdy odpowiedni standard rachunkowości wymaga, aby jednostka zwiększyła wartość bilansową aktywa lub aktywa z tytułu podatku odroczonego związanego z takim aktywem w taki sam lub podobny sposób, jakby jednostka zarówno sprzedała, jak i nabyła aktywo.

W Wytycznych z lutego 2023 r. wyjaśniono także, czy art. 132 projektu ma zastosowanie do transakcji, w której aktywo powstaje dla celów księgowych przed objęciem przepisami ustawy, ale czynność prawna przeniesienia aktywa następuje w roku objęcia przepisami ustawy lub później.

Ponadto, Wytyczne z lutego 2023 r.¹⁶² określają zasady tworzenia i uwzględniania na gruncie ustawy aktywów i rezerw z tytułu podatku dochodowego, które mogą powstać w związku z takim przeniesieniem aktywa. Zgodnie z art. 132 projektu, są one tworzone „w oparciu” o wartość bilansową wykazywaną w księgach jednostki przenoszącej. Wytyczne z lutego 2023 r. precyzują znaczenie takiej „wartości bilansowej” na potrzeby ustawy oraz określają co znaczy, że aktywo lub rezerwa jest tworzone „w oparciu” o taką wartość.

Według Wytycznych z lutego 2023 r., integralność Zasad GloBE zostałaby podważona, gdyby grupom zezwolono na zawieranie transakcji przed objęciem przepisami ustawy, w których

¹⁶¹ Pkt 4.2 (*Applicability of Article 9.1.3 to transactions similar to asset transfers*)

¹⁶² Pkt 4.3 (*Asset carrying value and deferred taxes under 9.1.3*)

dochód byłby opodatkowany poniżej stawki minimalnej bez ryzyka podatku wyrównawczego a wzrost wartości bilansowej służyłby do „ochrony” przyszłych dochodów przed potencjalnym podatkiem wyrównawczym. Może się to również zdarzyć w przypadku przeniesienia aktywów lub domniemanego przeniesienia aktywów w obrębie tej samej jednostki, gdy przed objęciem przepisami ustawy jednostka jest nisko opodatkowana zaś po objęciu przepisami ustawy może wykorzystać wzrost wartości bilansowej przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu. Wyższa wartość bilansowa aktywa dla celów ustawy skutkuje bowiem obniżeniem kwalifikowanego dochodu lub podwyższeniem kwalifikowanej straty jednostki składowej w kolejnych latach podatkowych. Jednocześnie, transfer aktywa przed dniem objęcia jednostki przenoszącej zakresem ustawy skutkuje nieobjęciem ustawą zysku odpowiadającego tym pomniejszeniom. Brak tej regulacji umożliwiłby więc obniżenie kwalifikowanego dochodu (lub zawyżenie kwalifikowanej straty) bez możliwości objęcia opodatkowaniem odpowiadającego zysku.

Dlatego też, wszystkie transakcje i korporacyjne restrukturyzacje, które są rozliczane podobnie jak przeniesienie aktywów (tj. w których grupa kreuje lub zwiększa wartość bilansową składnika aktywów), niezależnie od ich formy i od tego, czy mają miejsce w ramach jednostki czy pomiędzy jednostkami, powinny być uznawane za „przeniesienie aktywów” w rozumieniu art. 132 projektu.

Przepis ten ma zastosowanie do przeniesienia aktywów pomiędzy jednostkami składowymi grupy, która na moment przeniesienia podlegałaby przepisom ustawy, gdyby ta obowiązywała. Nie ma więc zastosowania, kiedy przeniesienie aktywów następuje w związku z połączeniem lub podziałem, jeżeli dopiero w wyniku tego połączenia lub podziału dana grupa zostałaby objęta zakresem ustawy.

Artykuł 132 projektu dotyczy również przeniesienia lub domniemanego przeniesienia aktywów w ramach tej samej jednostki. Dla przykładu, w przypadku przeniesienia lokalizacji jednostki (w którym jednostka zwiększa wartość bilansową aktywa dla celów podatkowych lub księgowych) lub zmiany w księgowaniu według wartości godziwej (w której jednostka wykazuje zysk/stratę i koryguje odpowiednio wartość bilansową aktywa), dana jednostka dla celów art. 132 projektu jest uważana zarówno za zbywającą, jak i nabywającą.

Jak wyjaśniono powyżej, intencją przepisu art. 132 projektu jest uniemożliwienie zwykłego ujęcia księgowego transakcji, dokonanej po 30 listopada 2021 r. a przed objęciem przepisami ustawy, w której dochód jest opodatkowany poniżej stawki minimalnej a odpowiednie odliczenia „chronią” przyszłe dochody przed potencjalnym podatkiem wyrównawczym. Pozwolenie na zwykłe ujęcie księgowe takich transakcji podważyłoby integralność Zasad GloBE.

Przepis art. 132 projektu rozwiązuje tę kwestię poprzez nałożenie na jednostkę nabywającą obowiązku przyjęcia wartości bilansowej nabywanego aktywa w wysokości wykazanej w księgach jednostki zbywającej lub uniemożliwienie jednostce nabywającej wykorzystania aktywa z tytułu podatku odroczonego powstałego w związku z transakcją, która dla celów Systemu GloBE ma taki sam skutek jak zwiększenie wartości bilansowej.

W rezultacie, dla celów art. 132 projektu „przeniesienie aktywów” należy interpretować szeroko, obejmując transakcje transgraniczne i krajowe, które z punktu widzenia księgowego są traktowane jak sprzedaż aktywów i stwarzają ryzyko dla integralności Systemu GloBE. W związku z tym, pojęcie „przeniesienie aktywów”, użyte w art. 132 projektu, obejmuje każde przeniesienie praw do rzeczy czy wartości niematerialnej o wartości ekonomicznej (np.

własność intelektualna, nieruchomości czy instrument finansowy), w którym jednostka nabywająca kreuje lub zwiększa wartość bilansową aktywa w swoich księgach, a jednostka zbywająca wykazuje odpowiednią kwotę dochodu przed objęciem przepisami ustawy. Zasada ta ma zastosowanie również w przypadku, gdy grupa ujmuje transakcje wewnątrzgrupowe po koszcie nabycia oraz aktywo z tytułu podatku odroczonego, oparte na różnicy pomiędzy wartością bilansową w jednostce przejmującej a podstawą opodatkowania zgodnie z krajowym prawem podatkowym.

Dla przykładu, art. 132 projektu ma zastosowanie do następujących rodzajów transakcji lub restrukturyzacji wewnątrz grupy:

- sprzedaż składnika aktywów;
- leasing kapitałowy (finansowy), który jest rozliczany w taki sam lub podobny sposób jak zakup składnika aktywów;
- licencja, która dla celów księgowych jest efektywnie traktowana jak sprzedaż;
- przeniesienie aktywów poprzez sprzedaż udziału konsolidującego;
- zaliczka z tytułu opłaty licencyjnej lub czynszu, w przypadku, gdy licencjodawca/wynajmujący wykazuje zaliczkę jako dochód, a licencjobiorca/najemca kapitalizuje i amortyzuje składnik aktywów w swoich księgach rachunkowych;
- swap na zwrot całkowity (ang. *total return swap*)¹⁶³, w ramach którego aktywo bazowe zostaje „przeniesione” do ksiąg rachunkowych jednostki, która nabyła prawa do dochodów i zysków kapitałowych generowanych przez aktywo bazowe;
- przeniesienie lokalizacji jednostki/jednostek, w którym grupa dokonuje tzw. step-up’u, tj. podwyższenia wartości przeniesionych aktywów;
- zmiana w księgowaniu według wartości godziwej, w ramach której jednostka wykazuje odpowiednie zyski lub straty wynikające ze zmian wartości godziwej aktywa i odpowiadające im korekty wartości bilansowej aktywa.

Artykuł 132 projektu ma zastosowanie do transakcji, w których ich księgowy skutek jest, w okresie poprzedzającym objęcie przepisami ustawy, odzwierciedlony w księgach rachunkowych jednostki zbywającej, bez względu na to, czy czynność prawna przeniesienia lub skutki finansowe dla jednostki przejmującej są wykazywane przed lub po objęciu przepisami ustawy.

Artykuł 132 projektu nie ma zastosowania do leasingu, udzielenia licencji ani do swap’u na zwrot całkowity, w przypadku, gdy strony transakcji rozliczają dochody i odpowiadające im pozycje kosztów w tych samych latach podatkowych (tj. gdy dochód udzielającego leasingu lub licencji nie jest wykazywany w większej części na początku okresu rozliczeniowego).

Ponadto, artykuł ten reguluje zasady określania wartości bilansowej oraz podatku dochodowego w części odroczonej w przypadku przeniesienia aktywów (innych niż zapasy), które nastąpiło pomiędzy 30 listopada 2021 roku i ostatnim dniem roku podatkowego

¹⁶³ Jest to instrument finansowy, umożliwiający stronom transakcji wymianę przepływów pieniężnych opartych na konkretnym instrumencie bazowym, bez fizycznego kupna albo sprzedaży tego aktywu (instrumentu bazowego). W umowie tego typu jedna strona rozlicza transakcję w oparciu o stawkę ustaloną o oprocentowanie stałe lub zmienne, natomiast druga strona dokonuje płatności w oparciu o zwrot z aktywów bazowych, przy czym do rozliczenia brane są pod uwagę wszystkie dochody wygenerowane przez dany instrument (np. odsetki, dywidendy czy premie). Instrument ten może być oparty na najróżniejszych aktywach (np. obligacje czy akcje). Prawa własności do aktywu bazowego pozostają niezmiennie.

poprzedzającego pierwszy rok, w którym przepisy ustawy mają zastosowanie do grupy, której jednostki składowe dokonały przeniesienia.

Jak zostało wskazane, art. 132 projektu przewiduje, że w przypadku takiego przeniesienia (w jakiegokolwiek formie) aktywów (innych niż zapasy) jednostka przejmująca ustala wartość początkową tych aktywów w wysokości wartości bilansowej przyjmowanej przez jednostkę przenoszącą na moment przeniesienia oraz określa podatek dochodowy w części odroczonej na potrzeby ustawy w oparciu o tę wartość bilansową.

Przez wartość bilansową przyjmowaną przez jednostkę na moment przeniesienia rozumie się wartość bilansową, która:

- została przyjęta przez tę jednostkę,
- w odniesieniu do tego aktywa,
- dla celów określenia amortyzacji, zysku czy straty na gruncie ustawy.

Zgodnie z art. 132 projektu, jednostka przejmująca określa podatek dochodowy w części odroczonej „w oparciu” o wartość bilansową przyjmowaną przez jednostkę przenoszącą. Oznacza to, że w momencie przeniesienia jednostka przejmująca wykazuje dane aktywo w wysokości przyjmowanej przez jednostkę przenoszącą, a następnie wykazuje także zmiany tej wartości zgodnie z przyjmowanym przez siebie standardem rachunkowości, w tym amortyzację czy kapitalizację odsetek. W konsekwencji, oznacza to także, że wartość ta może ulec zmianie w okresie po przeniesieniu a momentem, w którym ta jednostka składowa zostanie objęta zakresem ustawy.

Określenie podatku dochodowego w części odroczonej „w oparciu” o wartość bilansową określoną powyżej oznacza także, że istnieją jednak ograniczenia w jego uwzględnianiu na potrzeby ustawy. Ograniczenia te dotyczą m.in. przypadków, kiedy grupa rozlicza transakcje wewnątrzgrupowe przyjmując, że jednostka przejmująca nabyła składnik aktywów według wartości bilansowej, wykazywanej przez jednostkę przenoszącą na moment zbycia, oraz tworzy aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego w oparciu o różnicę między tą wartością bilansową a wartością podatkową tego aktywa u jednostki przejmującej oraz stawki podatkowej obowiązującej w jurysdykcji jednostki przejmującej. Gdyby grupa mogła uwzględnić aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone w związku z przeniesieniem, to w połączeniu z rachunkowym ujęciem w wysokości wartości bilansowej w momencie zbycia (tj. brakiem opodatkowania różnicy między wartością bilansową i wyższą od niej wartością przyjętą dla celów krajowego podatku dochodowego), wpłynęłoby to na zastosowanie ustawy w takim samym stopniu, jak zezwolenie na zwiększenie wartości bilansowej przenoszonego aktywa dla celów ustawy. Przyjęcie wartości bilansowej, wykazywanej przez jednostkę przenoszącą na moment przeniesienia, skutkuje uwzględnieniem tego dochodu w obliczeniach kwalifikowanego dochodu (straty), ale odpowiadająca mu kwota aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostałaby uwzględniona w podatkach kwalifikowanych i w efekcie chroniłaby tę samą kwotę dochodu przed podatkiem wyrównawczym.

Powyższy wynik byłby niezgodny z celem tej regulacji. W związku z tym, gdy zastosowanie ma art. 132 projektu, w pierwszym roku objęcia grupy zakresem ustawy, na potrzeby ustawy wykazuje się jedynie te aktywa lub rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w odniesieniu do przeniesionych aktywów, które istniały w księgach grupy przed przeniesieniem, skorygowane odpowiednio o późniejsze skapitalizowane nakłady, amortyzację i umorzenie

oraz, ewentualnie, skorygowane do stawki minimalnej zgodnie z art. 130 projektu. Wszelkie inne aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego lub rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, wykazywane przez jednostki składowe grupy w wyniku transakcji, są pomijane na gruncie ustawy, z wyjątkiem sytuacji określonych poniżej.

Jednostka przejmująca może uwzględnić składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o ile jednostka przenosząca zapłaciła podatek powstały w związku z przeniesieniem, oraz w zakresie, w jakim aktywo z tytułu podatku odroczonego zostało uwzględnione na podstawie art. 130 projektu, ale zostało odwrócone lub nie zostało stworzone przez jednostkę przenoszącą ponieważ zysk z przeniesienia został uwzględniony w opodatkowanym dochodzie jednostki przenoszącej (dalej określane jako „inne skutki podatkowe”). Jeżeli jednostka podlega opodatkowaniu w ramach kapitałowej grupy podatkowej (lub przepisów odpowiadających), regulacje te są stosowane odpowiednio do podatków płaconych przez taką grupę lub innych skutków podatkowych powstających w odniesieniu do takiej grupy. Reguły te mają także zastosowanie w odniesieniu do podatków kwalifikowanych powstających w związku z transakcją, które byłyby alokowane do jednostki przenoszącej zgodnie z oddziałem piątym rozdziału drugiego.

Na grupie międzynarodowej lub krajowej spoczywa ciężar dowodu w zakresie kwoty:

- podatku zapłaconego w związku z przeniesieniem,
- innych skutków podatkowych powstałych w związku z przeniesieniem,
- podatków kwalifikowanych powstających w związku z transakcją, które byłyby alokowane do jednostki przenoszącej zgodnie z oddziałem piątym rozdziału drugiego.

Aktywo z tytułu podatku odroczonego, związane zgodnie z tą regułą, nie może przekroczyć iloczynu minimalnej stawki podatkowej oraz różnicy wartości podatkowej określonej zgodnie z przepisami krajowymi i wartości bilansowej określonej na potrzeby ustawy (zgodnie z powyższymi regułami). Tak powstałe aktywo z tytułu podatku odroczonego nie pomniejsza skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej. Jest ono także corocznie korygowane proporcjonalnie do jakiegokolwiek zmniejszenia wartości bilansowej aktywa w danym roku, przykładowo ze względu na odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe lub odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

DZIAŁ XI. Przepisy administracyjne

Art. 133 [Informacja GloBE]

Art. 133 projektu implementuje art. 44 Dyrektywy dotyczący obowiązku złożenia deklaracji informacyjnej dotyczącej podatku wyrównawczego (określanej jako **Informacja GloBE** lub **GIR**, *ang. GloBE Information Return*). Obowiązek złożenia takiej informacji wynika również z art. 8.1 Modelowych zasad OECD.

Informacja GloBE jest deklaracją, której celem jest dostarczenie administracjom podatkowym danych i informacji niezbędnych do oceny prawidłowości deklarowanych zobowiązań w obszarze opodatkowania wyrównawczego przez poszczególnych członków (jednostki składowe) grupy międzynarodowej lub dużej grupy krajowej, bądź zasadności braku opodatkowania danej grupy (we wszystkich lub niektórych jurysdykcjach). Informacja ta będzie składana według ustandaryzowanego wzoru wypracowanego w ramach OECD. W

założeniu podlegać ma ona w przyszłości automatycznej wymianie między administracjami podatkowymi, które zawrą stosowaną umowę bilateralną lub wielostronną.

Obowiązek złożenia deklaracji jest odrębny od obowiązku złożenia zeznania podatkowego i zapłaty podatku. Zasady określone w art. 44 Dyrektywy (art. 8.1 Modelowych zasad) nie mają na celu harmonizacji obowiązków w tym zakresie. Tym samym kwestie takie jak termin złożenia zeznań podatkowych dotyczących poszczególnych podatków wyrównawczych, płatności odsetek za zwłokę, czy też termin, do jakiego może być przeprowadzona kontrola podatkowa, pozostają w gestii poszczególnych jurysdykcji.

W ślad za rozwiązaniem wynikającym z art. 44.2 akapit pierwszy Dyrektywy, **ust. 1** wprowadza zasadę (tzw. *local filing*), zgodnie z którą obowiązek złożenia Informacji GloBE ciąży na każdej jednostce składowej danej grupy (międzynarodowej lub krajowej).

Celem zmniejszenia obciążeń administracyjnych związanych z realizacją tak szeroko zakreślonego obowiązku złożenia GIR, ustawa w dalszych ustępach omawianego artykułu, recypując postanowienia Dyrektywy i Modelowych zasad OECD, wprowadza wyjątki od tej podstawowej zasady. Wyjątki te, omówione w dalszej części uzasadnienia, sprowadzają się do zawężenia zakresu jednostek zobowiązanych do złożenia GIR.

Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, dotyczy jednostek składowych, które nie są wyłączone z zakresu stosowania ustawy, czyli również położonych w Polsce stałych zakładów jednostek zagranicznych. Tym samym nie dotyczy on jednostek wyłączonych, wskazanych w art. 5 projektu. Jeżeli zatem cała grupa składać się będzie wyłącznie z jednostek wyłączonych, wówczas w ogóle nie powstanie obowiązek składania GIR.

Ponadto, obowiązek złożenia Informacji GloBE nie będzie dotyczył m.in. jednostki bezpieczeństwa, takiej jak jednostka pośrednicząca niebędąca jednostką dominującą najwyższego szczebla, tj. nie traktowanej jako rezydent zgodnie z przepisami danej jurysdykcji. Na gruncie polskich regulacji przykładem takiej jednostki jest transparentna spółka jawna. Jednakże, gdyby taka jednostka pośrednicząca była jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy, wówczas – jako posiadająca, zgodnie z zasadami określonymi w projekcie, lokalizację w Polsce – będzie ona zobowiązana do złożenia GIR.

Podobnie, obowiązek złożenia Informacji GloBE nie będzie ciążył na jednostce traktowanej jako jednostka joint venture w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy, ponieważ jednostka taka nie jest jednostką składową grupy, mimo że jest traktowana jako taka wyłącznie do celów obliczenia podatku wyrównawczego zgodnie z art. 30. Z tych samych powodów, jednostka traktowana przez grupę jako jednostka zależna jednostki joint venture, nie jest zobowiązana do złożenia Informacji GloBE dla tej grupy.

Ustalony wzór Informacji GloBE to transponowany na grunt krajowy ustandaryzowany na poziomie OECD wzór GIR (tzw. Schema), którego zawartość i układ będą jednolite dla wszystkich jurysdykcji, celem zapewnienia przyszłej wymiany między organami podatkowymi poszczególnych jurysdykcji, w których znajdują się jednostki składowe danej grupy. Z tego względu Informacja GloBE ma charakter uniwersalny i obejmuje swym zakresem dane odnoszące się każdego z rodzajów podatku wyrównawczego przewidzianego niniejszym projektem.

Termin na złożenie takiej deklaracji, co do zasady, upłynie z końcem piętnastego miesiąca (bezpośrednio) następującego po zakończeniu danego roku podatkowego. Wyjątek w tym zakresie, ujęty w **ust. 10** niniejszego artykułu, dotyczy pierwszego roku podatkowego stosowania ustawy przez daną grupę. Informacja GloBE za taki rok będzie składana do końca 18 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego. Rozwiązanie to implementuje art. 51 Dyrektywy.

Ust. 2 omawianego artykułu przewiduje, że Informacja GloBE będzie składana za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Wzór tej Informacji zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej ('BIP') przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Ust. 3 wprowadza odstępstwa od generalnej zasady, wyrażonej w ust. 1, dotyczącej obowiązku samodzielnego złożenia Informacji GloBE przez każdą jednostkę składową. Zgodnie z tym przepisem w przypadku, gdy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej swoją lokalizację posiadać będą co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, jednostki te będą mogły wyznaczyć spośród siebie jedną jednostkę, która będzie w ich imieniu realizowała obowiązek złożenia GIR. Ustawa określa taką jednostkę jako „**wyznaczoną jednostkę krajową**” (ang. *designated local entity*). Jakkolwiek Dyrektywa nie wskazuje na sposób wyznaczenia (upoważnienia) takiej jednostki przez pozostałe jednostki składowe grupy, dla celów dowodowych i zwiększenia pewności uzasadnione jest, aby czynność ta została dokonana w formie pisemnej. Złożenie Informacji GloBE przez wyznaczoną jednostkę krajową zwalnia z tego obowiązku pozostałe jednostki składowe grupy, w imieniu których działała ta jednostka, a także jest równoznaczne z wykonaniem tego obowiązku przez jednostkę składową będącą wyznaczoną jednostką krajową (w tym zakresie jednostka ta nie potrzebuje upoważnienia „dla samej siebie”). Należy zaznaczyć, iż wyznaczona jednostka krajowa może być upoważniona dodatkowo do złożenia zawiadomienia, o którym mowa w ust. 7.

Kierując się celowościową wykładnią Dyrektywy i Modelowych zasad OECD należy przyjąć, że w danej jurysdykcji może funkcjonować wyłącznie jedna wyznaczona jednostka krajowa, a także że ustanowienie takiej jednostki poprzez upoważnienie jej do złożenia Informacji GloBE (a także do czynności złożenia zawiadomienia, o którym mowa niżej) musi obejmować wszystkie pozostałe jednostki składowe danej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Tym samym, podjęcie przez te jednostki decyzji o ustanowieniu wyznaczonej jednostki krajowej musi mieć charakter „powszechny” w tym sensie, że obok takiej wyznaczonej jednostki krajowej nie może w danym funkcjonować w Rzeczypospolitej Polskiej inna jednostka składowa, która nie przekazałaby jej swojego upoważnienia do składania Informacji GloBE.

Z punktu widzenia zwiększenia funkcjonalności Systemu GloBE (zmniejszenia obowiązków administracyjnych poszczególnych jednostek składowych), istotne znaczenie ma regulacja przewidziana w **ust. 4** omawianego artykułu. Na jej podstawie jednostki składowe grupy zlokalizowane w Rzeczypospolitej Polskiej mogą być, w określonych sytuacjach, zwolnione z obowiązku złożenia Informacji GloBE, jeżeli Informacja ta zostanie złożona przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla tejże grupy lub tzw. wyznaczoną jednostkę raportującą (ang. *designated filing entity*), zlokalizowaną zagranicą (tzw. *zasada ang. central filing*). Tym samym rozwiązanie to, siłą rzeczy, nie dotyczy dużych grup krajowych (co nie pozbawia jednostki

dominującej najwyższego szczebla takiej dużej grupy krajowej możliwości posiadania, na podstawie ust. 3, statusu wyznaczonej jednostki krajowej).

Użycie w ww. przepisie czasu przeszłego w odniesieniu do czynności składania GIR przez właściwą jednostkę składową (jednostkę dominującą najwyższego szczebla lub wyznaczoną jednostkę raportującą) w innej jurysdykcji („złożona”) jest celowe i odzwierciedla zapis Dyrektywy. Tym samym, skuteczność odstępstwa przewidzianego w ust. 4 (od reguły składania GIR przez krajowe jednostki składowe) zależy od faktycznego złożenia GIR przez tę zagraniczną jednostkę składową.

Warunkiem stosowania regulacji zawartej w ust. 4 jest, aby właściwy organ podatkowy jurysdykcji, w którym ta jednostka dominująca najwyższego szczebla lub wyznaczona jednostka raportująca są zlokalizowane, zawarł z właściwym organem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej umowę lub porozumienie (bilateralne bądź wielostronne) przewidujące automatyczną wymianę GIR (**ust. 5**). Minister Finansów będzie prowadził w BIP listę umów, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o podatku wyrównawczym, o czym stanowi ust. 6. Lista ta będzie sukcesywnie aktualizowana.

Przy spełnieniu omawianego warunku złożenie Informacji GloBE przez jedną z ww. jednostek znosi obowiązek, o którym mowa w ust. 1. Tym samym, w takiej sytuacji, żadna jednostka składowa zlokalizowana w Polsce (w tym wyznaczona jednostka krajowa) nie będzie miała obowiązku złożenia Informacji GloBE do polskiego organu podatkowego, tj. naczelnika właściwego urzędu skarbowego. Nie oznacza to, że polskie organy podatkowe zostaną pozbawione dostępu do danych zawartych w GIR. Otrzymają je bowiem (w całości lub w odpowiednim zakresie)¹⁶⁴ w ramach automatycznej wymiany informacji na podstawie zawartych umów i porozumień.

Wskazane rozwiązanie jest przejawem uznania przez OECD faktu, iż pojedyncza jednostka składowa grupy, w szczególności znajdująca się na niższym szczeblu w jej strukturze, może nie posiadać danych niezbędnych do wypełnienia GIR. Zdecydowanie w lepszej pozycji w tym zakresie są jednostki znajdujące się wyżej w strukturze grupy, a w szczególności jednostka dominująca najwyższego szczebla (znaczna część tych danych powinna być gromadzona dla potrzeb sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy).

W sytuacji, w której ułatwienie przewidziane w ust. 4 znajdzie zastosowanie, co do zasady, jednostka składowa zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będzie miała obowiązek wobec właściwego naczelnika urzędu skarbowego wskazania:

- jednostki zagranicznej (jednostki dominującej najwyższego szczebla lub wyznaczonej jednostki raportującej), która jest zobowiązana do złożenia GIR (w tym zakresie, dążąc do ograniczenia nadmiernego formalizmu, dopuszczono możliwość złożenia takiego zawiadomienia przez polską jednostkę składową grupy przed faktycznym złożeniem GIR przez zagraniczną jednostkę - co pozwoli tym jednostkom zagranicznym w pełni wykorzystać termin na złożenie GIR) oraz

¹⁶⁴ Techniczne aspekty przesyłania GIR w ramach wymiany automatycznej określone są w: OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, jak również będą przedmiotem dalszych prac OECD w ramach forum Inclusive Framework on BEPS.

- jurysdykcji, w której taka jednostka raportująca jest zlokalizowana.

Obowiązek ten przewidziany jest w **ust. 7** niniejszego artykułu. Termin na realizację tego obowiązku jest taki sam, jak w przypadku obowiązku złożenia Informacji GloBE i wynosi, co do zasady, 15 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego (z wyjątkiem zawiadomienia dotyczącego pierwszego roku w rozumieniu projektu, w przypadku którego termin ten wynosi 18 miesięcy).

Podobnie, jak w przypadku złożenia Informacji GloBE, takie jednostki składowe zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będą mogły upoważnić do wykonania tego obowiązku jedną z nich, tj. wyznaczoną jednostkę krajową. Należy założyć, iż przymiot wyznaczonej jednostki krajowej może przysługiwać wyłącznie jednej i tej samej jednostce składowej w odniesieniu do obu wskazanych obowiązków, jakie może ona wykonać w imieniu pozostałych jednostek składowych (z ust. 1 i ust. 7).

Przepis **ust. 8** nakłada na Ministra Finansów obowiązek udostępnienia wzoru Informacji GloBE w BIP. Z kolei **ust. 9**, implementując art. 44 ust. 5 i 6 Dyrektywy, wymienia podstawowe elementy, jakie taka informacja będzie zawierać. Są to przede wszystkim pozycje umożliwiające prawidłowe wykonanie obowiązku obliczenia podatków wyrównawczych (w tym poszczególnych elementów niezbędnych do dokonania ich wyliczenia - takich jak kwalifikowany dochód poszczególnych jednostek składowych, czy też jurysdykcyjna efektywna stawka podatkowa), jak również dane identyfikacyjne poszczególnych jednostek składowych, ich rodzaj (status) na gruncie ustawy i Systemu GloBE, ogólny schemat grupy (obejmujący również umiejscowienie w tej strukturze jednostek wyłączonych) oraz informacja o wyborach dokonanych zgodnie z ustawą.

Jak wskazano na wstępie uzasadnienia do niniejszego artykułu, wzór Informacji GloBE ma charakter uniwersalny i ustrukturyzowany na poziomie OECD. Struktura ta zostanie zachowana przy transponowaniu GIR na grunt krajowy, gdyż jest to niezbędne w celu zapewnienia wykonalności procesu automatycznej wymiany danych z GIR pomiędzy administracjami podatkowymi poszczególnych jurysdykcji.

Jak wynika z Modelowych zasad OECD, informacje wymagane w GIR mogą zostać w przyszłości doprecyzowane, rozszerzone lub ograniczone, zgodnie z ramami wdrażania Zasad GloBE, w tym poprzez opracowanie uproszczonych procedur sprawozdawczych.

Jak wskazano już wcześniej, **ust. 10** wprowadza odstępstwo w zakresie terminu składania Informacji GloBE lub złożenia zawiadomienia, o którym mowa w ust. 7, w odniesieniu do pierwszego roku stosowania Zasad GloBE przez daną grupę w odniesieniu do jej jednostek składowych zlokalizowanych w Polsce (w zakresie rozumienia pojęcia „pierwszego roku podatkowego” przepis ust. 10 odsyła do art. 130 projektu). Zgodnie z tym przepisem termin ten wynosi 18 miesięcy od zakończenia takiego roku podatkowego, co oznacza że jest dłuższy o 3 miesiące w stosunku do standardowego terminu. Regulacja ta ma na celu ułatwienie nowym grupom wywiązania się z obowiązków przewidzianych przez Zasady GloBE.

Art. 134 [Zeznania lokalne]

Art. 134 **ust. 1** nakłada na podatników globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków obowiązek złożenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego zeznania

dotyczącego tego podatku oraz jego zapłaty w terminie 18 miesięcy od zakończeniu roku podatkowego. Wyjątek w tym zakresie, analogiczny do wyjątku dotyczącego Informacji GloBE, określony został w **ust. 2** omawianego przepisu i dotyczy pierwszego roku stosowania Zasad GloBE w odniesieniu do danej jurysdykcji. Do takiego roku podatkowego zastosowanie znajdzie termin rozliczenia wydłużony o 3 miesiące (tj. wynoszący 21 miesięcy).

Podobnie jak w przypadku Informacji GloBE, zeznań tych nie będą składały jednostki wyłączone z zakresu stosowania ustawy.

Ust. 3 reguluje kwestię sposobu przeliczania podatku obliczonego w walucie obcej na polską walutę. Zgodnie z tym przepisem kwotę tak obliczonego podatku przelicza się na złote według kursu średniego tej waluty ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego, za który ten podatek został obliczony.

Jeżeli dana jednostka składowa grupy będzie posiadała przymiot podatnika więcej w odniesieniu do więcej niż jednego rodzaju podatku regulowanego niniejszą ustawą, będzie składała odrębne zeznania w odniesieniu do każdego z tych rodzajów podatków wyrównawczych. Zeznania te będą składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Wzory tych zeznań zostaną przygotowane przez Ministra Finansów i opublikowane w BIP na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu (**ust. 4 i 5**).

Zgodnie z **ust. 6** zeznania roczne określać będą zobowiązania podatkowe za poprzedni rok podatkowy. Ujmowane w nich będą dane niezbędne do obliczenia wysokości kwalifikowanego dochodu (straty) oraz należnego podatku wyrównawczego. Zeznania umożliwią prawidłowe wykonanie obowiązków podatkowych przez obowiązanych do ich złożenia podatników. Zeznanie oprócz danych liczbowych zawierać będzie również m.in. informacje w zakresie danych identyfikacyjnych, nazwy oraz symbolu oraz wariantu składanego przez podatnika formularza podatkowego, czy też objaśnienia co do sposobu wypełniania, terminu i miejsca składania formularza.

Dla celów stosowania art. 135 zeznanie zawierać będzie także pozycje odnoszące się nie tylko do podatnika wyznaczonego do złożenia zeznania, ale również pozostałych podatników, którzy dokonali omawianego wyboru. Należy przy tym podkreślić, iż w dalszym ciągu będzie to realizacja obowiązków określonych w art. 134 ust. 1 projektu spoczywających na pojedynczym podatniku. Zeznanie zbiorcze będzie jedynie inną formą ich realizacji. Tym samym wybór tego rozwiązania nie wpłynie na terminy złożenia zeznania dotyczącego podatku wyrównawczego i jego zapłaty.

Podatek wynikający z zeznania będzie podatkiem należnym. Może go zmienić korekta zeznania lub decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości wydana przez właściwy organ podatkowy.

Art. 135 [Wybór dotyczący złożenia zeznania lokalnego przez jednego z podatników]

W celu zmniejszenia obciążeń administracyjnych członków grupy i ułatwienia wywiązywania się przez podatników podatku wyrównawczego z obowiązku złożenia zeznania i zapłaty tego podatku, przepis art. 135 **ust. 1** wprowadza alternatywę wobec konieczności realizacji tych obowiązków przez każdego podatnika z osobna. Na podstawie tego przepisu co najmniej dwie

jednostki składowe danej grupy będące podatnikami tego samego podatku wyrównawczego mogą dokonać wyboru, zgodnie z którym obowiązki te będą realizowane przez jedną z nich.

Wybór taki, zgodnie z **ust. 2**, będzie dokonywany na czas oznaczony, nie dłuższy niż 5 lat, i może zostać dokonywany wielokrotnie na dalsze okresy. O dokonaniu omawianego wyboru podatnicy są zobowiązani do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego - w terminie nie późniejszym niż termin złożenia zeznania za pierwszy rok podatkowy okresu na jaki dokonano tego wyboru. Stanowi o tym **ust. 3**.

Zgodnie z **ust. 4** omawianego artykułu, w przypadku skorzystania z możliwości jaką daje ust. 1, podatek danego podatku wyrównawczego wyznaczony przez pozostałych podatników podatku wyrównawczego tego samego rodzaju składać będzie (w imieniu swoim i tych pozostałych podatników) jedno zbiorcze zeznanie podatkowe (zgodnie ze wzorem, o którym mowa w art. 134). W zeznaniu tym wykazywane będą w szczególności dane identyfikacyjne wszystkich podatników, którzy dokonali omawianego wyboru, oraz kwoty podatków wyrównawczych przypadających na poszczególnych podatników (w tym na podatnika, który będzie składał takie zeznanie). Istotnym elementem takiego zbiorczego zeznania będzie wskazanie łącznej kwoty podatku wyrównawczego danego rodzaju od wszystkich jego podatników objętych złożonym zeznaniem zbiorczym. Pozwoli to na ustalenie jednej kwoty podatku wyrównawczego, który będzie podatkiem należnym do zapłaty przez jednostkę składającą to zeznanie.

Ideą przyjętej konstrukcji jest zapewnienie grupie większej elastyczności w wyborze podmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku w celu uwzględnienia aktualnych możliwości płatniczych jednostek składowych grupy. Zapłata podatku przez jedną ze spółek może przybierać różną formułę, jeśli chodzi o pochodzenie środków na pokrycie podatku. Może mieć ona charakter czysto techniczny, sprowadzający się do uprzedniego zebrania środków od pozostałych podatników i dokonania przez wybraną jednostkę jednego przelewu do urzędu skarbowego (jako że wybrany podatek działa w tym zakresie w charakterze pośrednika, otrzymane przez niego kwoty nie będą w takiej sytuacji stanowić dla niego trwałego przysporzenia, a tym samym nie będą kreować przychodu podatkowego). Może to być również zapłata z własnych środków z zachowaniem możliwości żądania zwrotu przypadających na poszczególnych podatników części zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego wykazanego w zbiorczym zeznaniu. Aspekt ten jest kwestią z zakresu prawa cywilnego i jako taki pozostaje poza sferą zainteresowania projektodawcy, z tym zastrzeżeniem, iż zapłata tego podatku przez wybranego podatnika w wysokości przekraczającej odpowiedni podatek wyrównawczy przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali omawianego wyboru, nie stanowi dla tych ostatnich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowym.

Kluczowym aspektem rozwiązania omówionego powyżej jest ustawowe objęcie zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego (określonego rodzaju) wykazanego przez wybranego podatnika reżimem solidarnej odpowiedzialności. Tym samym ewentualnie niezapłacony podatek z tego tytułu może być dochodzony przez organ podatkowy od każdego podatnika z osobna, niezależnie od pierwotnej wysokości podatku wyrównawczego przypadającej na tego podatnika. Stosowany przepis zawarty jest w **ust. 5**.

Art. 136 [Korekty GIR oraz zeznań lokalnych]

Przepis art. 136 reguluje kwestie składania korekt Informacji GloBE oraz zeznań, o których mowa w art. 134 ustawy.

Zagadnienie korygowania Informacji GloBE oraz zeznań krajowych nie jest uregulowane w Dyrektywie.

Jak wskazano w pkt 8.1 Komentarza „artykuł ten nie zawiera żadnych specjalnych postanowień dotyczących zmian Informacji GloBE. W gestii danej jurysdykcji leży podjęcie decyzji, czy ich obecne przepisy krajowe dotyczące korekt zeznań lub informacji będą miały zastosowanie do Informacji GloBE (...) W ramach Ram Implementacyjnych GloBE zostaną przedstawione dalsze wytyczne dotyczące takich korekt, w tym ich ram czasowych, metod dokonywania i wymiany informacji pomiędzy właściwymi organami.”. Należy zaznaczyć, iż do chwili obecnej takie dodatkowe wytyczne nie zostały przyjęte lub przedstawione.

Ponadto ani Dyrektywa, ani Zasady GloBE nie odnoszą się do zeznań krajowych dotyczących podatków wyrównawczych (a wyłącznie do Informacji GloBE).

Niemniej, pewnych wskazówek w tym przedmiocie dostarcza Komentarz w zakresie odnoszącym się do przypadków, w których powstaje obowiązek wykazania dodatkowego (bieżącego) podatku wyrównawczego (art. 5.4 Zasad GloBE). I tak, w Komentarzu tym jako przykład zdarzeń, które nie generują konieczności wykazywania tego dodatkowego podatku wskazuje się na sytuacje, w których zachodzi konieczność poprawienia błędów (*ordinary mistakes*) i korekt (*adjustments*) w zakresie kalkulacji poszczególnych kategorii służących obliczeniu podatków wyrównawczych w ramach Systemu GloBE. Konkretnym przykładem w tym zakresie jest sytuacja, w której grupa niezasadnie wykluczyła pozycję dochodu z obliczenia kwalifikowanego dochodu danej jednostki, ze względu na niepoprawne zaklasyfikowanie dochodu odsetkowego jako dywidendy. W Komentarzu stwierdza się, że w takich sytuacjach powinno się stosować „właściwe procedury administracyjne służące skorygowaniu takich błędów” (np. złożenie stosownej korekty zeznania). Innym podanym przykładem zdarzenia skutkującego zakwestionowaniem prawidłowości złożonego zeznania jest wykrycie błędu przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, czy też kontroli podatkowej. W takim przypadku Komentarz wskazuje również na stosowanie ogólnych regulacji odnoszących się do odsetek za zwłokę i kar (zob. pkt 5.67 oraz pkt 4.119-123 Komentarza).

Reasumując, na gruncie Systemu GloBE, można wyprowadzić wniosek, iż korekty Informacji GloBE oraz powiązane z nimi korekty zeznań dotyczących podatków wyrównawczych są, co do zasady, dopuszczalne zgodnie z obowiązującymi w danej jurysdykcji w tym zakresie przepisami o charakterze ogólnym, z zastrzeżeniem sytuacji, w których zgodnie z przepisami projektu (w ślad za Modelowymi Zasadami i dyrektywą) aktualizuje się obowiązek wykazania dodatkowego podatku wyrównawczego. Tego rodzaju sytuacje związane są przede wszystkim ze zmianą pierwotnych wartości poszczególnych pozycji branych pod uwagę przy kalkulacjach w ramach Systemu GloBE np. autokorektę lub zakwestionowanie wysokości podatku CIT zapłaconego przez jednostkę za wcześniejsze okresy podatkowe, korekty w zakresie cen transferowych (w określonych przypadkach), czy też zmiany wysokości ustawowych stawek podatku CIT.

Z tego względu art. 136 wskazuje, iż do korekt stosuje się zasady wynikające z przepisów o charakterze ogólnym wynikające z Ordynacji podatkowej, poza przypadkami w których niniejszy projekt przewiduje konieczność wyliczenia dodatkowego podatku wyrównawczego.

Wówczas zmiana uprzednio wykazanych w GIR / zeznaniu wartości nastąpi w kalkulacji bieżącej wysokości podatków wyrównawczych.

Art. 137 [Ogólne zasady dokonywania wyborów w ramach Systemu GloBE]

Art. 137 precyzuje zasady dokonywania, w przypadkach przewidzianych w projekcie, wyborów pozwalających na alternatywny sposób postępowania w zakresie zamkniętego katalogu szerokiego spektrum zagadnień przewidzianych w projekcie. W szczególności przepis ten wskazuje terminy obowiązywania określonych wyborów oraz zasady ich odwoływania, o ile jest to możliwe.

Analizując całokształt przepisów projektu można zidentyfikować następujące sytuacje, w których dopuszcza się możliwość dokonania wyboru w przedmiocie zakresu podmiotowego ustawy, zasad ustalania przychodów, dochodów, strat, czy też podatków kwalifikowanych:

- 1) nieuznawania jednostek, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt. 7 i 8 za jednostki wyłączone (art. 5 ust. 9);
- 2) dywidendy z inwestycji portfelowej (art. 56);
- 3) wynagrodzenia w formie akcji (art. 57 ust. 1);
- 4) ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji (art. 58 ust. 1);
- 5) zysku (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych (art. 59 ust. 1);
- 6) skonsolidowanego podejścia księgowego (art. 60 ust. 1);
- 7) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe (art. 61 ust. 1);
- 8) wyłączonej kwoty przychodu (dochodu) z tytułu zwolnienia z długu (art. 62 ust. 1);
- 9) włączenia udziałów własnościowych (art. 63 ust. 1);
- 10) nieuwzględniania kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy (art. 86 ust. 3 pkt 2);
- 11) aktywa z tytułu kwalifikowanej straty (art. 92 ust. 1);
- 12) nieistotnego obniżenia podatków kwalifikowanych (art. 96 ust. 1 pkt 1 lit. b);
- 13) utworzenia salda ujemnych podatków skorygowanych (art. 99 ust. 1);
- 14) niestosowania wyłączenia substratu majątkowo-osobowego (art. 101 ust. 2);
- 15) metody ustalania zysku (straty) od wartości godziwej aktywów i zobowiązań (art. 110 ust. 1);
- 16) stosowania systemu opodatkowania wypłaty zysku (art. 116 ust. 1);
- 17) traktowania jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej jako jednostki transparentnej podatkowo (art. 118 ust. 1);
- 18) stosowania metody opartej na wypłacie zysku w odniesieniu do jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej (art. 119 ust. 1);
- 19) stosowania wyłączenia *de minimis* (art. 124 ust. 1);

- 20) bezpiecznej przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (art. 125 projektu);
- 21) tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR (art. 146);
- 22) wyboru dotyczącego podatku UTPR w odniesieniu do stawki opodatkowania co najmniej 20% (art. 147).

Ust. 1 omawianego przepisu określa jednostkę uprawnioną do dokonania i odwołania wyborów, o których mowa powyżej. Co do zasady jest to jednostka składająca Informację GloBE (z tego względu, iż w tej informacji zawarte będą stosowane pola odnoszące się do poszczególnych wyborów), w tym wyznaczona jednostka raportująca z jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska. W przypadku wyboru dotyczącego skonsolidowanego podejścia księgowego przepisy Dyrektywy wskazują wyjątkowo na jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy jako uprawnioną do dokonania tego wyboru. Niektóre przepisy projektu określają wprost jednostkę, która dokonuje wyboru innego niż objęty zakresem omawianej regulacji, stanowiąc w tym zakresie *lex specialis*.

Zgodnie z **ust. 2** wybory, o których mowa w pkt 1-4, 6-8, 17 i 18 powyżej są ważne przez okres pięciu lat podatkowych, liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który dokonano wyboru. Uznaje się, że wybór jest ważny po upływie tego 5-letniego okresu, chyba że zostanie odwołany. Odwołanie wyboru jest ważne przez okres kolejnych pięciu lat podatkowych.

Na mocy **ust. 3**, wybory w zakresie wskazanym w pkt 5, 10, 12, 14, 16, 19 i 20 powyżej są ważne przez 1 rok.

Ust. 4 odnosi się do wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty, o którym mowa pkt 11 powyżej. Dokonywany jest on w pierwszej informacji GloBE obejmującej jednostki składowe grupy zlokalizowane w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonuje się tego wyboru. Wybór ten jest ważny za rok podatkowy, za który dokonano wyboru i za każdy kolejny rok podatkowy, chyba że zostanie odwołany począwszy od danego roku podatkowego, w zeznaniu składanym za ten rok.

Natomiast, zgodnie z **ust. 5** wybór dotyczący włączenia udziałów własnościowych, o którym mowa w pkt 9 powyżej jest nieodwoływalny w odniesieniu do takich udziałów własnościowych, z którymi związana strata została uwzględniona w okresie obowiązywania wyboru w kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej.

DZIAŁ XII. Zmiany w przepisach obowiązujących

Kierując się koniecznością skutecznego wdrożenia implementowanej Dyrektywy oraz zapewnienia wykonania przepisów niniejszej ustawy, jak również mając na względzie potrzebę harmonijnego dostosowania innych regulacji systemu podatkowego, proponuje się następujące zmiany w innych aktach prawnych: ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawie Kodeks karny skarbowy i ustawie Ordynacja podatkowa.

Art. 138 [Zmiany w ustawie CIT]

1) Nieuwzględnianie podatków wyrównawczych w kosztach podatkowych

W odniesieniu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje się zmianę art. 16 tej ustawy, poprzez wprowadzenie nowego punktu 15b. Opisywana regulacja wyłącza z kosztów uzyskania przychodów kwoty płacone tytułem podatków wyrównawczych nałożonych na podstawie ustawy wdrażającej Dyrektywę oraz dorobek OECD wypracowany w ramach II Filaru. Przepis ten stanowi komplementarne rozwiązanie względem unormowań ustawy poświęconej podatkowi kwalifikowanemu. Zgodnie z **art. 79 ust. 1 pkt 1-3** niniejszego projektu ustawy, z zakresu podatków kwalifikowanych wyłączone zostały: globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy, oraz podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Przywołane obciążenia podatkowe nie stanowią podatków kwalifikowanych, nie są więc uwzględniane w liczniku wzoru służącego obliczeniu efektywnej stawki opodatkowania. Z kolei uwzględnienie podatków wyrównawczych w kosztach podatkowych danej jednostki składowej prowadziłyby do zniekształcenia zamierzonych wyników opodatkowania wyrównawczego poprzez obniżenie zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych będącego podatkiem kwalifikowanym i w rezultacie do zaniżenia efektywnej stawki opodatkowania, co z kolei mogłoby skutkować wtórnym opodatkowaniem którymś z podatków wyrównawczych. Wyłączenie danin wynikających z opodatkowania wyrównawczego podyktowane jest również koniecznością realizacji założenia o spójności ocen ustawodawcy, który wyłącza z katalogu kosztów uzyskania przychodów podatek dochodowy.

2) Metody unikania podwójnego opodatkowania - brak możliwości odliczenia zagranicznych podatków wyrównawczych

Komentarz do art. 4.3.2 Zasad modelowych OECD wskazuje, że krajowe reżimy podatkowe nie powinny zapewniać możliwości odliczenia zagranicznego podatku nałożonego zgodnie z kwalifikowanym UTPR lub IIR implementowanymi przez inne państwo¹⁶⁵. Ponadto metody unikania podwójnego opodatkowania nie mogą mieć zastosowania do podatków płaconych w obcym państwie na podstawie przepisów implementujących Modelowe zasady OECD/dyrektywę 2022/2523, gdyż mogłoby to prowadzić do zniesienia ekonomicznych skutków ich zastosowania. Proponuje się zatem dodanie przepisu potwierdzającego brak

¹⁶⁵ 45. It is intended that the GloBE Rules apply after the application of the Subject to Tax Rule and domestic tax regimes, including regimes for the taxation of PEs or CFCs. Therefore, to preserve the intended rule order, domestic tax regimes should not provide a foreign tax credit for any tax imposed under a Qualified UTPR or IIR which is implemented in a foreign jurisdiction, otherwise the application of that domestic tax regime would create circularity issues since those Taxes have already been determined prior to applying the Qualified UTPR or IIR.

OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en>, s. 96

możliwości zastosowania metody odliczenia do podatków zapłaconych w obcym państwie na podstawie przepisów implementujących Modelowe zasady OECD / Dyrektywę.

Art. 139 [Zmiany w ustawie o rachunkowości]

Zmiana do art. 37 UoR

W związku z wejściem ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym i wprowadzeniem opodatkowania podatkami takimi jak: globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy i podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków oraz wejściem w życie Rozporządzenia Komisji (UE) 2023/2468 z dnia 8 listopada 2023 r. zmieniającego rozporządzenie (UE) 2023/1803 w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 12, zasadnym jest wprowadzenie w ustawie o rachunkowości regulacji, która zakłada, że jednostki nie tworzą rezerw i nie ustalają aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z ww. podatkami wyrównawczymi. Jednocześnie jednostka będzie zobowiązana do ujawnienia informacji o podleganiu, dodawanej na mocy niniejszej ustawy, regulacji art. 37 ust. 12 ustawy o rachunkowości, a także informacji o kwotach z tytułu opodatkowania jednostki w bieżącym okresie sprawozdawczym globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Zmiana do art. 45 UoR

Projektowana zmiana do art. 45 ustawy o rachunkowości ma umożliwić podatnikom krajowego podatku wyrównawczego realizację normy art. 29 projektu niniejszej ustawy. Dzięki temu, do celów obliczenia krajowego podatku wyrównawczego podatnicy uwzględniać będą pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości, w tym na podstawie MSR / MSSF, a nie na podstawie zagranicznych standardów spółki matki.

Art. 140 [Zmiany w Ordynacji podatkowej]

I. Część ogólna

Szereg aspektów polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym determinuje zasadność utworzenia specjalnego instrumentu ochronnego, dopasowanego do charakteru nowego podatku. Wśród tych aspektów wyróżnić można w szczególności:

- wysoki stopień skomplikowania regulacji, która na tle innych powszechnie obowiązujących aktów prawa podatkowego wyróżnia się częstym wykorzystywaniem pojęć i zasad z zakresu międzynarodowej sprawozdawczości finansowej¹⁶⁶ na których oparta jest koncepcja globalnego opodatkowania wyrównawczego;
- potrzebę osiągnięcia pożądanego z perspektywy celu Systemu GloBE spójności dokonanej wykładni przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym z podejściem prezentowanym wobec danej międzynarodowej grupy przedsiębiorstw przez inne jurysdykcje – w zakresie dotyczącym członków tej grupy zlokalizowanych w tej innej jurysdykcji;

¹⁶⁶ Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz uznane standardy krajowe obowiązujące w niektórych jurysdykcjach.

- konieczność zachowania w toku procesu wykładni przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym zgodności z dorobkiem OECD dotyczącym Systemu GloBE (m.in. z Komentarzem wraz z Wytycznymi Administracyjnymi), w szczególności w kontekście przewidzianego przez OECD procesu oceny spełniania przez polski krajowy podatek wyrównawczy przesłanek do uznania go za tzw. kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy na gruncie Modelowych zasad OECD¹⁶⁷; która to ocena będzie brała pod uwagę również aspekt wykładni i stosowania krajowych przepisów wdrażających Zasady GloBE.

Z dotychczasowej praktyki wydawania interpretacji indywidualnych wynika, że w procesie wykładni prawa dorobek OECD (komentarz do Modelowej konwencji OECD na gruncie podatku u źródła, wytyczne OECD dotyczące cen transferowych) służył w procesie interpretacyjnym jako materiał o charakterze pomocniczym. Stanowił on podporę w zakresie dokonywania interpretacji przepisów prawa krajowego wykorzystujących specyficzną, techniczną nomenklaturę (np. metody weryfikacji cen transferowych¹⁶⁸) lub korzystających z pojęć o pewnym ugruntowanym rozumieniu na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego (np. koncepcja *beneficial ownership* w podatku u źródła¹⁶⁹). Organ wydający interpretację ma zgodnie z dotychczasową praktyką i orzecznictwem sądów¹⁷⁰ możliwość sięgnięcia we wskazanych obszarach prawa podatkowego do dorobku OECD, zachowując przy tym jednak dużą dozę ostrożności.

Z uwagi na bezpośrednie odesłania w projektowanej ustawie o opodatkowaniu wyrównawczym do przepisów i zasad opisanych w Modelowych zasadach w procesie wykładni przepisów tej ustawy dorobek OECD będzie najpewniej mieć jeszcze silniejszy wpływ na wykładnię przepisów niż w przypadku problematyki cen transferowych czy podatku u źródła.

Potencjalna liczba podmiotów zainteresowanych uzyskaniem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Zgodnie z danymi poglądowymi wynikającymi z raportowania Country-by-Country za rok 2020, łączna liczba potencjalnych podatników któregośkolwiek z trzech podatków przewidzianych przez ustawę o opodatkowaniu wyrównawczym może wynieść około 8000.¹⁷¹ Z uwagi na fakt, iż opodatkowanie tym podatkiem dotyczy sytuacji, gdy jurysdykcyjna efektywna stawka podatku wynosi poniżej 15%, faktyczna liczba podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku powinna jednak być znacznie niższa.

Jednakże w kontekście omawianej instytucji punktem odniesienia powinna być liczba potencjalnych podatników zainteresowanych uzyskaniem wykładni przepisów o podatku

¹⁶⁷ Ocena ta będzie brała pod uwagę również aspekt wykładni i stosowania krajowych przepisów wdrażających Zasady GloBE.

¹⁶⁸ Art. 11d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

¹⁶⁹ Art. 21 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT

¹⁷⁰ Zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: II FSK 1665/16, II FSK 2781/19, II FSK 2655/19.

¹⁷¹ Raportowanie Country-by-Country obejmuje duże międzynarodowe grupy kapitałowe i dotyczy informacji o: wielkości prowadzonej działalności (wielkości aktywów, kapitału zakładowego, liczby zatrudnionych osób), wielkości zrealizowanych przychodów, osiągniętych zysków (bądź strat), zapłaconego (i należnego) podatku, miejsc prowadzenia działalności oraz przedmiotu tej działalności. Charakter tych danych nie daje możliwości dokładnego ustalenia liczby podatników podatków wyrównawczych, lecz pozwala na jej oszacowanie.

wyrównawczym dla swoich planowanych działań, a nie liczba podmiotów zobowiązanych ostatecznie do zapłaty podatku wyrównawczego.

Omówienie założeń projektu

W związku z omówionym wyżej kontekstem projektowana instytucja w założeniu stanowić ma „kwalifikowany” rodzaj interpretacji indywidualnej, dopasowany pod względem zakresu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku, zakresu przedmiotowego interpretacji czy procedury wydawania interpretacji, do zasadniczej odrębności ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (w stosunku do innych powszechnie obowiązujących aktów prawa podatkowego). Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie dokumentem wydawanym przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: **Dyrektor KIS**) na wniosek zainteresowanego i przyznającym zainteresowanemu w przypadku zastosowania się do jego treści ochronę o charakterze analogicznym jak w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Przepisy o opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego uwzględniają jednak specyfikę regulacji dot. podatku wyrównawczego m.in. poprzez zastosowanie następujących rozwiązań:

1. Ograniczenie kręgu podmiotów mogących wystąpić o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego do, zasadniczo, podatników podatku wyrównawczego;
2. Zawężenie zakresu zapytań wyłącznie do czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych oraz czynności bezpośrednio dotyczących spełnienia przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup krajowych i międzynarodowych, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku wyrównawczego;
3. Konieczność uiszczenia opłaty wstępnej w wysokości 15 000 zł oraz opłaty głównej, której wysokość uzależniona jest od zakresu i stopnia skomplikowania problematyki wniosku. Opłata główna nie może być jednak niższa niż 15 000 zł i wyższa niż 50 000 zł;
4. Możliwość przeprowadzenia przez organ wydający opinię spotkania uzgodnieniowego, w celu wyjaśnienia wątpliwości co do treści wniosku – jako elastycznego rozwiązania istniejącego obok klasycznego wezwania;
5. Utworzenie Rady do spraw Podatku Wyrównawczego (dalej: **Rada GloBE**) na wzór Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Na wniosek organu wydającego opinię Rada GloBE opracowuje dokument opiniujący w zakresie prawidłowego rozumienia wytycznych OECD dot. podatku wyrównawczego, w tym w zakresie rachunkowości, w sytuacji przedstawionej we wniosku;
6. Ustalenie maksymalnego terminu na wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (z uwzględnieniem zawieszenia biegu terminu w związku z pracami Rady oraz w związku z zasięgnięciem opinii innych organów), który wyniesie do 11 miesięcy;
7. Obowiązywanie opinii przez 5 lat od dnia jej wydania, chyba że w trakcie tego okresu zostanie zmieniona, uchylona lub wygaśnie z mocy prawa.

Rozwiązania te mają na celu w szczególności uwzględnienie poziomu skomplikowania materii, której przedmiotem będą wnioski o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego

– zarówno w zakresie zawłości samych przepisów ustawy jak i złożoności prezentowanych czynności (zważywszy, że dotyczyć one będą bardzo dużych grup międzynarodowych i przeprowadzanych przez nie działań gospodarczych). W związku z tym wymagane do sporządzenia wniosku nakłady pracy i czasu po stronie administracji podatkowej wydają się uzasadniać konieczność wyższych w stosunku do tradycyjnych interpretacji indywidualnych opłat (bardziej zbliżonych do opłat przewidzianych dla uprzednich porozumień cenowych) oraz znacznie dłuższego terminu na wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Ewentualna zmienność w zakresie wykładni przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym związana z bezprecedensowym charakterem tego reżimu podatkowego oraz prawdopodobieństwem przyszłych nowelizacji wytycznych OECD daje podstawę do zastosowania ograniczenia czasowego w zakresie obowiązywania wydanej opinii. Należy też w tym miejscu zauważyć, iż takie rozwiązanie jest zgodne z ogólnym trendem w zakresie podatkowych instrumentów interpretacyjnych i ochronnych przewidzianych w polskim porządku prawnym (np. uprzednie porozumienia cenowe, porozumienie inwestycyjne, wiążąca informacja stawkowa, wiążąca informacja akcyzowa). Ponadto, trend ten wpisuje się w rozwiązania obowiązujące już w Unii Europejskiej, przykładowo w Czechach, Danii oraz Holandii interpretacje obowiązują również przez 5 lat.

Projektowana instytucja będzie stanowić komplementarną część systemu prawnopodatkowych instrumentów o charakterze ochronnym i interpretacyjnych (m.in. interpretacje indywidualne, interpretacje ogólne, wiążące informacje o charakterze podatkowym, uprzednie porozumienia cenowe, porozumienia podatkowe zawierane w ramach umowy o współdziałanie czy porozumienia inwestycyjne).

Narzędzia ochronne dot. podatku wyrównawczego w innych jurysdykcjach

Wprowadzenie możliwości ubiegania się przez podatnika podatku wyrównawczego o dokument o charakterze ochronnym ma lub będzie miało miejsce także w ramach innych jurysdykcji objętych Systemem GloBE. Dopuszczenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w odniesieniu do przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym przewidział już bowiem także prawodawca holenderski i szwedzki.

W przypadku Szwecji, zdecydowano się zastosować rozszerzenie możliwości wnioskowania o standardowe interpretacje indywidualne na wątpliwości podatników dotyczące czynności mogących wywoływać skutki w zakresie podatku wyrównawczego. W założeniu interpretacje w zakresie podatku wyrównawczego będą wydawane na zasadach ogólnych przewidzianych w ramach systemu szwedzkich interpretacji indywidualnych, z tym że do wniosku należy dołączyć dodatkowe dokumenty.

Z dniem 22 grudnia 2023 roku zakres przedmiotowy funkcjonującego dotychczas w Holandii instrumentu w postaci uprzedniej interpretacji podatkowej o charakterze międzynarodowym (*vooroverleg rulings met een internationaal karakter*; dalej jako: **VRIK**) został poszerzony o kwestie związane ze wprowadzonym do krajowego systemu prawa podatkowego aktem dotyczącym podatku wyrównawczego.¹⁷² VRIK umożliwia zainteresowanemu uzyskanie wiążącej dla organów podatkowych w zakresie skutków podatkowych planowanej transakcji

¹⁷² Metryka aktu wprowadzającego możliwość wnioskowania o VRIK w zakresie podatku wyrównawczego: *Wijziging van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek Besluit van 19 december 2023, nr. 2023-0000020007, Stcrt. 2023, 25745*

międzynarodowej lub kombinacji transakcji międzynarodowych interpretacji przepisów. Przed wydaniem dokumentu pomiędzy zainteresowanym a organem prowadzone są uzgodnienia w zakresie zastosowania przepisów rangi ustawowych i wykonawczych w przedstawionych okolicznościach. Wydany przez organ VRIK obowiązuje przez 4 lub 5 lat od dnia jego wydania, z możliwością odnowienia na wniosek zainteresowanego. Organ może odmówić wydania VRIK w przypadku uzasadnionego podejrzenia unikania opodatkowania.

II. Cześć szczegółowa – omówienie poszczególnych przepisów

1. Organ właściwy do wydania, zmiany lub uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego – pkt 1 art. 140 projektu (art. 13 § 2 pkt 4a i § 2a pkt 1a Ordynacji podatkowej)

Projekt ustawy zakłada dodanie w art. 13 § 2a po pkt 1 Ordynacji podatkowej punktu 1a wskazującego, że organem właściwym w sprawach dotyczących wydawania, zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie Dyrektor KIS. Dyrektor KIS jest organem podatkowym wyspecjalizowanym w interpretowaniu przepisów prawa podatkowego. Do jego zadań należy między innymi wydawanie interpretacji indywidualnych, a także wydawanie i zmiany wiążących informacji stawkowych (dalej: **WIS**) oraz wiążących informacji akcyzowych (dalej: **WIA**). Krajowa Informacja Skarbowa jest instytucją znaną podatnikom oraz profesjonalnym pełnomocnikom, tym samym jako wyspecjalizowany i scentralizowany organ, wyposażony w sprawnie działający aparat administracyjny, Dyrektor KIS jest najlepiej przygotowanym organem do przyjęcia nowego zadania interpretacyjnego.

Ponieważ w wyjątkowych sytuacjach uprawniony do zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie Szef Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: **Szef KAS**), niezbędne jest wyposażenie go w kompetencje podatkowe z tym zakresem związane (dodanie pkt 4a w art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej). Szef KAS będzie mógł dokonać zmiany albo uchylenia takiej decyzji po przejściu postępowania uprzednio wszczętego w tym zakresie przez Dyrektora KIS (w trybie art. 14zd § 3 Ordynacji podatkowej). Z uwagi na wprowadzenie specjalnego trybu wydawania przez Szefa KAS opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego zasadne stało się również poszerzenie jego dotychczasowych kompetencji podatkowych związanych z opiniami zabezpieczającymi (zmiana pkt 6 w art. 13 § 2 Ordynacji podatkowej).

2. Wyłączenie możliwości wydawania interpretacji ogólnych na wniosek oraz interpretacji indywidualnych pkt 2 i 3 art. 140 projektu (art. 14a § 1c i art. 14b § 2a pkt 3 Ordynacji podatkowej)

W projektowanej ustawie przyjęto założenie, że wniosek o wydanie interpretacji ogólnej oraz wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej nie mogą dotyczyć przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym. Stworzenie na te potrzeby odrębnego narzędzia interpretacyjnego podyktowane jest samym charakterem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która może zawierać elementy znacznie wykraczające poza obszar przepisów prawa podatkowego.

Z uwagi na fakt, że opodatkowanie wyrównawcze cechuje się wyjątkową specyfiką transgraniczną i jest nowością w krajowym systemie prawa podatkowego, istniejące obecnie narzędzia interpretacyjne mogą z jednej strony ograniczać Dyrektora KIS w interpretowaniu przepisów ustawy o tym podatku, z drugiej – nie zapewnić faktycznej ochrony prawnej podatnikowi. Dlatego też wyłączenie zagadnienia podatku wyrównawczego z zakresu

interpretacji indywidualnych i ogólnych, wydawanych na wniosek, jest konieczne, aby nakierować zainteresowanych na korzystanie z dedykowanego im narzędzia.

Uwzględnienie możliwości wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego na wniosek, w zakresie przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego nie jest zasadne, ponieważ przepisy te dotyczą określonej, wąskiej grupy podmiotów, które będą uprawnione do skorzystania ze specjalnego instrumentu interpretacyjnego, adekwatnego do specyfiki materii prawnej dot. opodatkowania wyrównawczego zarówno podmiotowo, jak i przedmiotowo.

Instrument ten w założeniu będzie wyjaśniać w sposób indywidualny i adresowany do konkretnego podatnika sposób rozumienia przez administrację podatkową przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego. W związku z tym spełni on funkcję informacyjną w zakresie opodatkowania wyrównawczego znacznie lepiej niż miałyby to miejsce w zakresie standardowych procedur jak np. wydanie interpretacji ogólnej prawa podatkowego na wniosek. W dużej mierze będzie to wynikać z możliwości bardzo dokładnego zbadania sprawy przez organ dzięki określeniu w projekcie terminu na wydanie opinii oraz wprowadzonych do procedury elementach konsultacyjnych (w szczególności opinia Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego). Wyłączenie wydania interpretacji ogólnej na wniosek uzasadnione jest również faktem, że Dyrektor KIS zostanie wyposażony w kompetencję dokonania zmiany opinii w sprawie opodatkowania w przypadku wystąpienia potencjalnej niejednorodności w stosowaniu przepisów w tym zakresie, która to niejednorodność jest podstawową przesłanką do wydania takiej interpretacji ogólnej.

W ten sposób kompleksowy materiał w zakresie oficjalnej wykładni przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego dokonywanej przez administrację podatkową będzie zawarty w treści ściśle dedykowanego temu zakresowi instrumentu. Jednocześnie, w sytuacji pojawienia się wątpliwości, które będą mogły być rozwiązane za pomocą interpretacji ogólnej wydawanej z urzędu lub objaśnień podatkowych – minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie wciąż posiadał taką kompetencję, z której będzie mógł skorzystać.

3. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego – pkt 4 art. 140 projektu (dodanie rozdziału 1b w Dziale II Ordynacji podatkowej – Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, art. 14t – art. 14zn Ordynacji podatkowej)

1) Zakres podmiotowy wniosku o wydanie opinii (art. 14t)

Jak już wcześniej wskazano – ponieważ podatek wyrównawczy stanowi *novum* w polskim systemie prawa podatkowego, istniejące obecnie standardowe narzędzia interpretacyjne, tj. interpretacje indywidualne prawa podatkowego, nie zapewniają możliwości zapewnienia dostatecznej ochrony prawnej podatnikowi.

Dlatego też zasadne jest wprowadzenie instrumentu interpretacyjnego dotyczącego wyłącznie analizy i interpretowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku wyrównawczego. Projekt zakłada dodanie nowego rozdziału 1b do Działu II Ordynacji podatkowej, pt. „Rozdział 1b. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego”. W rozdziale tym zawarte zostały proponowane normy prawne dotyczące nowego, dedykowanego instrumentu interpretacyjnego – opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Przepisy Dyrektywy GloBE nie mogą być rozpatrywane w oderwaniu od wskazanego dorobku prac OECD w zakresie Filaru II i Zasad GloBE wynikających z Modelowych zasad OECD i dokumentów powiązanych. Dyrektywa GloBE jest bowiem instrumentem służącym

przeniesieniu Zasad GloBE na grunt unijny, w celu ułatwienia ich wdrożenia w państwach członkowskich UE. W związku z tym, w zakresie ustawy transponującej przepisy Dyrektywy na grunt polskiego prawodawstwa konieczne jest, aby projektowana instytucja stanowiła „kwalifikowany” rodzaj interpretacji indywidualnej, dopasowany pod względem zakresu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku, zakresu przedmiotowego interpretacji, procedury jej wydawania oraz jakości obsługi merytorycznej do zasadniczej odrębności przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (w stosunku do innych powszechnie obowiązujących aktów prawa podatkowego).

Za ustanowieniem odrębnych instrumentów przemawia również potrzeba jak najdokładniejszego zbadania przedstawianych zagadnień przez organ, co umożliwić ma m.in. przewidziany w projekcie odmienny niż w przypadku interpretacji indywidualnych całkowity termin na wydanie opinii oraz wprowadzenie do procedury wydawania opinii elementów o charakterze konsultacyjnym (w szczególności opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego oraz spotkań uzgodnieniowych).

W przypadku wystąpienia w ramach jednej czynności elementów rodzących skutki w zakresie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym oraz innych przepisów prawa podatkowego (np. w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych), zainteresowany podmiot będzie mieć możliwość wystąpienia w zakresie tej samej czynności o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie wątpliwości oraz osobno o interpretację indywidualną w zakresie wątpliwości dotyczących innych przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 14t § 1 opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawana będzie w zakresie interpretacji przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, czyli: globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

Organem właściwym do wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie Dyrektor KIS. W tym celu zakładane jest utworzenie wyspecjalizowanej jednostki w strukturze Krajowej Informacji Skarbowej, składającej się z zespołu specjalistów.

Z wnioskiem o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie mógł wystąpić określony w art. 14t § 2 krąg zainteresowanych. Zgodnie z projektem, zainteresowanym, który będzie posiadał legitymację do wystąpienia z wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie zlokalizowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, podatnik globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.

W przypadku, w którym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zlokalizowanych będzie kilku podatników krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, zainteresowanym będzie podatnik wyznaczony zgodnie z art. 135 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (art. 14t § 3).

Ponadto za zainteresowanego poczytywana będzie również zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka lub jednostka składowa, niezależnie od tego czy jest podatnikiem o którym mowa w § 2, jeżeli ma interes prawny w interpretacji przepisów prawa

dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności w interpretacji przepisów dotyczących zakresu podmiotowego ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym (art. 14t § 4). Ograniczenie kręgu zainteresowanych do podmiotów posiadających zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynika z faktu, że jedynie te podmioty są uznawane za podatnika w rozumieniu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym. Ponadto ograniczenie legitymacji do występowania z wnioskiem o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jedynie do jednostek dominujących oraz jednostek składowych wyznaczonych do reprezentowania pozostałych jednostek zgodnie z art. 135 ust. 1 projektu ustawy podyktowane jest ekonomiką proceduralną oraz minimalizacją kosztów. Reprezentant jednostek składowych występując w imieniu kilku jednostek wnosi opłaty jako jeden podmiot, natomiast ochrona wynikająca z interpretacji dotyczy wszystkich jednostek składowych objętych wnioskiem.

1) Zakres przedmiotowy wniosku o wydanie opinii (art. 14u)

[2.1.] Zakres czasowy (art. 14u § 1)

Zgodnie z projektowanym w § 1 zakresem wniosku, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego dotyczy czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych, lub czynności bezpośrednio dotyczących spełnienia przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup krajowych i międzynarodowych, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku wyrównawczego.

Ograniczenie to wynika przede wszystkim z faktu, że przepisy dotyczące podatku wyrównawczego są nowością w polskim systemie prawa podatkowego, a instrument interpretacyjny wprowadzany jest równoległe z ustawą o opodatkowaniu wyrównawczym. Nie zachodzi zatem potrzeba interpretowania stanów faktycznych mających miejsce przed wejściem w życie projektowanej ustawy. Ponadto, tak określone ramy czasowe wniosku mają skłonić zainteresowanych do zachowania należytej staranności przy planowaniu operacji biznesowych i weryfikacji potencjalnych skutków podatkowych przed ich wystąpieniem.

Ograniczenie zakresu przedmiotowej opinii do czynności planowanych, czynności rozpoczętych i niezakończonych, oraz innych czynności bezpośrednio dotyczących spełnienia przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku wyrównawczego, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające na terytorium RP działań biznesowych pod kątem ponoszonych obciążeń podatkowych. W związku z tym, opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone i nie mają wpływu na bieżące spełnianie obowiązków wynikających z ustawy.

Takie określenie zakresu przedmiotowego opinii ograniczać będzie zjawisko występowania przez jednostki z wnioskami o wydanie opinii po dokonaniu danej czynności w celu sprawdzenia, czy czynności, które zostały dokonane mogą przy odpowiedniej interpretacji przepisów umożliwić uzyskanie „dodatkových” korzyści podatkowych. Zapobieżenie temu zjawisku w przypadku reżimu opodatkowania wyrównawczego jest szczególnie istotne, gdyż podstawowym sensem wprowadzanych podatków jest ograniczenie transgranicznych strategii unikania opodatkowania przez podmioty objęte zakresem podmiotowym projektu, w tym

strategii z wykorzystaniem instrumentów interpretacyjnych funkcjonujących w poszczególnych jurysdykcjach objętych systemem opodatkowania wyrównawczego.

[2.2.] Konstrukcja wniosku (art. 14u § 2)

Zgodnie z projektowanym § 2 wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera elementy tj. dane identyfikujące zainteresowanego (pkt 1), adres jego siedziby (pkt 2) oraz określenie przedmiotu wniosku (pkt 3).

Przedmiot wniosku określono w formie katalogu otwartego, jednak ze wskazaniem na poszczególne elementy pozwalające na szczegółową analizę sytuacji opisanej przez zainteresowanego, w tym:

- a) wyczerpujący opis czynności,
- b) własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej czynności;
- c) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane i dane dotyczące miejsca ich siedziby lub zarządu
- d) jurysdykcje w rozumieniu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w którym jednostki składowe grupy są zlokalizowane;
- e) rodzaj jednostek składowych grupy, których dotyczy wniosek (np. jednostka dominująca najwyższego szczebla, jednostka dominująca niższego szczebla, jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu, jednostka joint venture, jednostka zależna joint venture, mniejszościowa jednostka składowa, mniejszościowa jednostka zależna, jednostka inwestycyjna, jednostka bezpieczeństwa);
- f) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy;
- g) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - opis strategii gospodarczej;
- h) wykaz pozostałych jednostek składowych uczestniczących w czynnościach, wraz ze wskazaniem siedziby lub miejsca ich zarządu, numeru identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku - innego numeru identyfikacyjnego wraz z określeniem jego rodzaju, a także przedmiotu prowadzonej przez nich działalności,
- i) opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, stosowanych przez zainteresowanego i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w czynnościach;
- j) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynności;
- k) wskazanie na wszystkie inne dokumenty lub informacje niezbędne do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego, o którym mowa w pkt b).

Tak określony przedmiot wniosku pozwoli Krajowej Informacji Skarbowej na dokonanie kompleksowej oceny wszelkich okoliczności opisanych we wniosku, a dzięki temu na wydanie dokładnej interpretacji o prawidłowym stosowaniu przepisów ustawy o opodatkowaniu

wyrównawczym. Możliwość przedstawiania dokumentów w sprawie minimalizuje ryzyko powstania w przyszłości rozbieżności między opinią a stanem zaistniałym u podatnika. Tym samym, znikome będzie zagrożenie, że organ podatkowy podczas prowadzonych czynności zakwestionuje zbieżność treści opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. To czyni opinię na temat stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym narzędziem dalece bardziej skutecznym pod względem funkcji ochronnej niż zwykle interpretacje indywidualne.

[2.3.] Oświadczenie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej (art. 14u § 3)

Podobnie jak w przypadku procedur dotyczących innych narzędzi interpretacyjnych, w procedurze wnioskowania o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego zainteresowany będzie obowiązany do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy czynności objętej wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie wywoła skutków prawnych. Praktyka składania takiego oświadczenia jest znana z innych instrumentów interpretacyjnych, tj. interpretacje indywidualne, czy też WIS i WIA.

[2.4.] Odmowa wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14u § 4-8)

Odmowa wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego może nastąpić jedynie w ustawowo określonych przypadkach. Pierwszym z nich jest sytuacja, w której mimo oświadczenia zainteresowanego, o którym mowa w art. 14u § 3, w dniu złożenia wniosku o opinię elementy opisanych w nim czynności będą przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1 w zakresie art. 20zt pkt 2a (art. 14u § 4 pkt 1).

Kolejnym przypadkiem, w którym Dyrektor KIS odmówi wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest sytuacja, w której w dniu złożenia wniosku o opinię elementy opisanych w nim czynności są już objęte opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która nie utraciła ważności. Brak jest bowiem zasadności, by organ podatkowy rozpatrywał dwukrotnie tę samą sprawę oraz aby w obrocie prawnym istniały dwie opinie wydane na rzecz tego samego podmiotu w tym samym zakresie (art. 14u § 4 pkt 2).

Ponadto KIS odmówi wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (art. 14u § 5). Uzasadnione przypuszczenie może wynikać także z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, nawet jeżeli wnioski zostały złożone przez różnych zainteresowanych – w szczególności, gdy zainteresowani należą do tej samej grupy lub mają ze sobą inne powiązania (art. 14u § 7).

W takim przypadku Dyrektor KIS może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię (art. 14u § 6). Procedura ta jest analogiczna do procedury znanej z interpretacji indywidualnej i wynika z konieczności przeciwdziałania ewentualnemu zjawisku

unikania opodatkowania. W przypadku, gdy czynności opisane we wniosku odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor KIS wykorzysta uzyskaną wcześniej opinię – aby uniknąć niepotrzebnego przedłużania postępowania. Opinie takie każdorazowo będą załączane do akt sprawy.

W każdej z powyższych sytuacji, odmowa wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie następować w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie (art. 14u § 8).

Dyrektor KIS zwróci się z prośbą o opinię do Szefa KAS także w przypadku, gdy zainteresowany będzie stroną zawartej umowy o współdziałanie, lub do Ministra Finansów, jeżeli zainteresowany jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego (art. 14u § 9).

Co istotne, poza klasycznym wezwaniem znanym z procedury wydawania interpretacji indywidualnych, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości (art. 14u § 10). Rozwiązanie to umożliwia elastyczne i indywidualne podejście do każdej rozpatrywanej sprawy. W przypadku niewielkich wątpliwości Dyrektor KIS będzie mógł wyjaśnić je w sposób pisemny, formalny. Natomiast jeżeli uzna, że wątpliwości jest wiele i potrzebne są wyjaśnienia zainteresowanego, spotkanie uzgodnieniowe będzie wygodną formą współpracy z zainteresowanym. Spotkanie uzgodnieniowe sprzyja zacieśnianiu współpracy z podatnikami i pomaga budować pozytywny wizerunek KAS – jako administracji przyjaznej, otwartej na wysłuchanie zainteresowanego i nastawionej na niesienie pomocy. Rozwiązanie takie funkcjonuje już w procedurze wydawania opinii zabezpieczających oraz zawierania porozumienia inwestycyjnego.

Ze spotkania uzgodnieniowego będzie sporządzany protokół. Protokół w odniesieniu do danych osobowych będzie zawierał wyłącznie dane osób uczestniczących w spotkaniu (imię i nazwisko), reprezentujących (na podstawie stosownych pełnomocnictw) podatnika występującego z wnioskiem o wydanie opinii. Są to wyłącznie dane adekwatne, stosowne oraz ograniczone do niezbędnego minimum – zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych - Dz. Urz.UE.L.2016.119.1 z dnia 2016.05.04).

W pozostałym zakresie protokół będzie zawierał informacje o charakterze merytorycznym (bez danych podlegających ochronie). Protokół jest częścią akt sprawy podatkowej, tym samym obowiązuje dla niego okres przechowywania taki jak dla każdej dokumentacji podatkowej, przechowywanej w danym urzędzie.

2) Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 14v)

W przypadku, w którym wniosek o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie spełni wymogów określonych w art. 14u § 1-3 (zakres czasowy, wymagania formalne, oświadczenie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej) lub innych wymogów określonych w przepisach prawa i bezskutecznym wezwaniu zainteresowanego do usunięcia braków formalnych (odpowiednie stosowanie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej), Dyrektor KIS wyda postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Na postanowienie to będzie przysługiwać zażalenie.

3) Okres ważności opinii (art. 14w)

W przeciwieństwie do interpretacji indywidualnych, które wydawane są bezterminowo, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiana będą ważne przez okres 5 lat od dnia ich wydania. Instrumenty wydawane bezterminowo stwarzają dla podatników bezpodstawne przeświadczenie, że pomimo upływu lat i nowelizacji przepisów mają cały czas aktualną interpretację, którą mogą stosować, dającą im ochronę. Obecnie, nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak np. WIS, WIA czy porozumienie inwestycyjne wydawane są na okres nie dłuższy niż 5 lat, zbliżony do typowego okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Co istotne, w przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dojść także do zmiany wytycznych OECD lub dorobku GloBE – których elementy mogą znaleźć się w opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego na skutek wydanej opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego (art. 14zf), co przemawia za koniecznością wprowadzenia pewnego limitu czasowego dla funkcjonowania w obrocie projektowanego instrumentu interpretacyjnego.

4) Treść opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14x)

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie zawierać opis i ocenę czynności opisanych we wniosku. Ocena ta będzie dokonana przez Dyrektora KIS na podstawie analizy treści wniosku zawierającego opis czynności. KIS w wydanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oceni stanowisko zainteresowanego wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny, lub jeżeli stanowisko zainteresowanego jest prawidłowe w pełnym zakresie, będzie mógł odstąpić od uzasadnienia prawnego. Jeżeli w wyniku treści wniosku stanowisko zainteresowanego zostanie ocenione negatywnie, w treści opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego zostanie zawarte, oprócz opisu czynności przedstawionych we wniosku, wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym. W konsekwencji – kształt wydawanej opinii będzie zbliżony do interpretacji indywidualnych.

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie będzie mieć charakteru wiążącego ani dla organu podatkowego ani dla podatnika. Zapewniać będzie ochronę podobną do tej znanej z instytucji interpretacji indywidualnych (zasada nieszkodzenia znana z art. 14k-14m). Jednocześnie, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawierać będzie pouczenie o przypadkach, w których nastąpi wyłączenie ochrony prawnej (art. 14zm) oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

5) Opłaty (art. 14y-14za)

[6.1.] Uwagi ogólne

Wniosek o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego podlegać będzie dwóm opłatom: opłacie wstępnej w stałej wysokości oraz opłacie głównej, której wysokość uzależniona jest w szczególności od treści wniosku, w szczególności stopnia skomplikowania wniosku, liczby poruszonych zagadnień i przedstawionych czynności oraz konieczności występowania o opinię do innych organów.

W przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego opłata jest konieczna ze względu na wyjątkowo wysokie koszty prowadzenia postępowania, w tym konieczność utworzenia i utrzymania: wyspecjalizowanego wydziału w KIS, wyspecjalizowanego wydziału w KAS oraz Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego. Ze względu na specyfikę podatku wyrównawczego, wnioski o wydanie opinii w sprawie opodatkowania

wyrównawczego mogą zawierać rozbudowane informacje o zdarzeniach przyszłych, które dotyczyć będzie kilku lub nawet kilkunastu jednostek składowych. Zakłada się więc, że będą to wnioski obszerne, opisujące liczne zagadnienia i wątpliwości powstałe na skutek złożonych przepisów prawa podatkowego, standardów rachunkowości, wytycznych OECD, a nawet prawa obowiązującego w innych krajach.

Jednocześnie, zakładane wysokości opłat nie powinny stanowić nadmiernego obciążenia dla adresatów instrumentu, jakim jest opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Rozwiązanie to jest bowiem skierowane do podmiotów będących w dobrej kondycji finansowej, które często mają dominującą pozycję na rynku. Obie opłaty stanowiąc będą dochód budżetu państwa.

[6.2.] Opłata wstępna

Opłata wstępna będzie wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty wstępnej wnioski zostaną pozostawione bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Opłata wstępna będzie w stałej, ustawowo określonej wysokości, wynoszącej 15 000 zł.

Zwrot opłaty wstępnej może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w projektowanej ustawie. Opłata wstępna zostanie w całości zwrócona w przypadku uiszczenia jej przez podmiot niebędący zainteresowanym w rozumieniu art. 14t. Z uwagi na to, że przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym są zupełnie nowym rozwiązaniem na gruncie polskiego systemu prawa podatkowego, nieuniknione są trudności w stosowaniu jej przepisów. W szczególności problematyczne może okazać się określenie funkcji danej jednostki składowej np. w kontekście prawa do reprezentowania pozostałych jednostek składowych. W przypadku pomyłki co do właściwego zainteresowanego występującego z wnioskiem, nie jest zasadne, by podatnik ponosił w tej sytuacji konsekwencje finansowe.

Należy wskazać, że w związku z jednoznacznym określeniem sytuacji, w której może dojść do zwrotu opłaty, nie będzie możliwe otrzymanie tego zwrotu w sytuacjach takich jak wycofanie wniosku przez zainteresowanego lub pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia z uwagi na przekroczenie terminu na uzupełnienie dokumentów i informacji przedstawionych we wniosku w związku z wezwaniem Dyrektora KIS. Projektodawca zakłada, że ze względu na charakter podmiotów zainteresowanych uzyskaniem opinii (jednostki składowe dużych grup kapitałowych), decyzje co do ubiegania się o wydanie opinii zapadać będą w sposób przemyślany a sam zainteresowany dochowa należytej staranności w zakresie współpracy z organem w procesie wydawania wniosku.

[6.3.] Opłata główna

Wysokość opłaty głównej zostanie ustalona przez Dyrektora KIS w postanowieniu, na które będzie służyć zażalenie. Przy ustaleniu wysokości opłaty głównej uwzględniać się będzie w szczególności stopień skomplikowania wniosku, liczby poruszonych zagadnień i przedstawionych czynności oraz koszty poniesione przy sporządzaniu opinii. Warunki takie podyktowane są kosztowną procedurą rozpatrywania wniosku. Skomplikowany wniosek może powodować m. in. z koniecznością zaangażowania zwiększonych sił kadrowych, weryfikacji wielu wątków, wystąpień do wielu organów podatkowych oraz Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego. Czynności te wpływają bezpośrednio na czas rozpatrywania wniosku a tym samym na jego koszt. Jednocześnie przyjęto odformalizowany tryb ustalania wysokości opłaty

z uwagi na to, że zasięganie opinii Rady jest dobrowolne, a przy tym sama procedura nie jest postępowaniem podatkowym. Istotna jest również ekonomika postępowania z uwagi na fakt, że opinie wydawać będzie jeden organ w skali całego kraju. Aby zapewnić zainteresowanym bezpieczeństwo finansowe i umożliwić oszacowanie maksymalnego kosztu opłaty, z jakim powinni się liczyć, projektowana ustawa przewiduje górny limit opłaty głównej, wynoszący 50 000 zł, przy czym opłata główna nie będzie niższa niż 15 000 zł.

Opłata główna będzie wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym postanowienie w sprawie wysokości opłaty głównej stanie się ostateczne. Taka redakcja przepisu uwzględnia zatem również sytuację, w której wnioskodawca złoży zażalenie.

W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty głównej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Zaznaczono w ten sposób prawo zainteresowanego (wnioskodawcy) do weryfikacji przez sąd przyczyny niewydania opinii.

Opłata główna podlegać będzie zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej (czyli podanej w wezwaniu) – w odpowiedniej części. W tej fazie procedowania wniosku nie występuje bowiem ryzyko przypadkowego wniesienia opłaty przez nieodpowiedni podmiot, tak jak ma to miejsce w przypadku opłaty wstępnej.

Podobnie jak ma to miejsce w zakresie przepisu dot. zwrotu opłaty wstępnej, poprzez zastosowanie sformułowania „wyłącznie w przypadku” wyraźnie wskazuje się na brak możliwości zwrotu opłaty głównej w jakichkolwiek innych sytuacjach niż opisana w omawianym przepisie.

6) Termin wydania (art. 14zb)

Projekt przewiduje, że opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawana będzie bez zbędnej zwłoki. Niemniej konieczne było określenie terminu maksymalnego na wydanie opinii, który wyniesie 8 miesięcy. Maksymalny termin powinien dotyczyć spraw o największym stopniu skomplikowania. Jednakże, od powyższej zasady istnieją pewne uzasadnione prawem wyjątki. Do powyższych terminów nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 (terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresy zawieszenia postępowania oraz okresy opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu), w art. 14zg § 4 (termin wydania opinii przez Radę do spraw Podatku Wyrównawczego), art. 14zh § 3 (termin wydania opinii przez inny organ) oraz dni, w których wystąpiła awaria e-Urzędu Skarbowego, w przypadku, o którym mowa w art. 35e ust. 4a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

7) Sposób procedowania (art. 14zc)

Z uwagi na cyfrowy rozwój administracji publicznej, obligatoryjnym sposobem komunikacji z organami podatkowymi ma być platforma e-Urząd Skarbowy. Dlatego też projekt zakłada, że pisma w sprawie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będą składane i doręczane wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. W kręgu adresatów przepisów o opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego znajdują się duże podmioty posiadające odpowiednie zaplecze obsługi prawnej i doradczej, w tym pełnomocników do spraw podatkowych, jak również wysokie możliwości technologiczne. Nie są to więc podmioty

wykluczone cyfrowo a obligatoryjny sposób komunikacji elektronicznej będzie sprzyjał szybkości i sprawności załatwienia sprawy, zainicjowanej wnioskiem o wydanie opinii.

Jednakże od powyższej zasady będzie można odstąpić w uzasadnionych sytuacjach. W sytuacji bowiem wystąpienia okoliczności uniemożliwiających Dyrektorowi KIS doręczenie pisma na konto w e-Urzędzie Skarbowym, pismo będzie mogło zostać doręczone na zasadach ogólnych (zgodnie z art. 35e ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej). Ponadto, dokumenty, które nie będą mogły być dostarczone za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym lub których dostarczenie w postaci fizycznej jest niezbędne do rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będą mogły być również dostarczane na zasadach ogólnych, czyli przewidzianych w art. 144 § 1a i 1b.

8) Zmiana i uchylenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14zd)

Podobnie jak inne instrumenty interpretacyjne, tj. interpretacje indywidualne, WIS czy WIA, projektowana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie mogła zostać zmieniona w przypadku stwierdzenia jej nieprawidłowości, w szczególności niezgodności z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W tym kontekście nieprawidłowość należy rozumieć szeroko, jako każdą wadliwość opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego uzasadniającą jej zmianę. Przykładowo, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego może zostać uznana za nieprawidłową w związku z wykształceniem się jednolitej linii orzeczniczej NSA lub wydaniem wyroku TSUE – pozostających w sprzeczności z treścią opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego może zostać uznana za nieprawidłową także w przypadku stwierdzenia niezgodności przepisów z Konstytucją.

Organem właściwym do zmiany opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie Dyrektor KIS. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie mogła zostać zmieniona jedynie w okresie ważności opinii, a zmiana będzie mogła dotyczyć całej opinii lub jedynie jej części. W związku z tym, że opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie ważna przez 5 lat, w tym czasie może dojść do różnych przekształceń podmiotowych w obrębie struktury zainteresowanego. Dlatego też zmiana opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli nie będzie mogła zostać doręczona podmiotowi, na rzecz którego została wydana – zostanie doręczona jego następcy prawnemu.

Jednocześnie, w przypadku zmiany opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, podatnikom, którzy zastosowali się do opinii, podobnie jak przy zmianie interpretacji indywidualnej, będzie przysługiwać ochrona wzorowana na zasadzie nieszkodzenia z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej. Zmiana opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie będzie zatem wywoływać negatywnych konsekwencji wobec jej adresatów.

Ponadto projekt ustawy zakłada także możliwość uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14u § 5, czyli w przypadku, gdy zakres opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie zawierać elementy czynności, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 (unikanie opodatkowania) lub być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Uchylenie opinii będzie następowało w formie postanowienia, na które będzie służyć zażalenie. Podobnie jak w przypadku zmiany – uchylenie opinii w sprawie opodatkowania

wyrównawczego, jeżeli nie będzie mogło zostać doręczone podmiotowi, na rzecz którego została wydane – zostanie doręczone jego następcy prawnemu.

Jednocześnie, przewidziana została kompetencja Szefa KAS do wystąpienia do Dyrektora KIS z żądaniem zmiany albo uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość. Ponadto Szef KAS będzie miał możliwość przejęcia postępowania w sprawie zmiany albo uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które zostało wszczęte przez Dyrektora KIS. Rozwiązanie to, wzorowane na WIS, zapewni kontrolę podmiotu nadrzędnego nad postępowaniami w sprawie zmiany albo uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w sprawach systemowych, co wpłynie pozytywnie na pewność tego instrumentu.

9) Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego z mocy prawa (art. 14ze)

Choć opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawana będzie na 5 lat, nie oznacza to, że jej walor ochronny pozostanie aktualny w przypadku zmiany przepisów, które podlegały w niej interpretacji. Należy bowiem podkreślić, że opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego dotyczyć będzie konkretnego stanu prawnego – aktualnego na dzień wydania interpretacji. Wobec powyższego, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wygaśnie z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku wyrównawczego zastosowanych w opinii – w takim zakresie, w jakim stanie się ona niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nastąpi z dniem wejścia w życie przepisów, z którymi opinia ta stała się z nimi niezgodna. Oznacza to, że na skutek zmiany przepisów prawa, część opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego może stać się nieaktualna i nie będzie mogła mieć zastosowania do nowych przepisów – gdyż ich nie dotyczy. Natomiast walor ochronny opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wciąż będzie przysługiwać za okres poprzedzający zmianę przepisów.

Wskazać trzeba również, że instytucja wygaśnięcia instrumentu prawnego z mocy prawa została już sprawdzona w przypadku WIS i WIA i nie jest kwestionowana zarówno w zakresie swojej konstrukcji prawnej, jak i w zakresie praktycznego funkcjonowania systemów WIS i WIA. Przy projektowaniu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego skorzystano zatem z już sprawdzonego w praktyce wzorca.

Należy wyraźnie wskazać, że komentowany przepis ma za zadanie jasne i precyzyjne określenie skutków prawnych zmiany przepisów w sposób oddziałujący na walor ochronny opinii. W związku z nowością reżimu opodatkowania wyrównawczego, konieczne wydaje się możliwie jak najbardziej klarowne zakreślenie praw i obowiązków wynikających z wprowadzanych przepisów – także tych dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Wprowadzenie art. 14ze nie powinno jednak prowadzić do konkluzji, że w związku z tym, iż na gruncie przepisów o interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego nie uregulowano wprost instytucji wygaśnięcia interpretacji z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów zastosowanych w interpretacji, oznacza to, że – *a contrario* – walor ochronny interpretacji indywidualnych jest niezależny od zmian przepisów. Pogląd mówiący, że wygaśnięcie interpretacji indywidualnej w zakresie, w którym nie jest ona zgodna z treścią zmienionych

przepisów prawa, stanowi konsekwencję prawną takiej zmiany przepisów, jest ugruntowany w orzecznictwie sądów.¹⁷³

10) Zasięgnięcie opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego (art. 14zf)

Dyrektor KIS będzie mógł w toku postępowania zasięgnąć opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego – dedykowanej wyłącznie opodatkowaniu wyrównawczemu. Występując o opinię Dyrektor KIS będzie zobowiązany przekazać kopię wniosku o opinię wraz z własnym stanowiskiem w sprawie, równocześnie informując o tym fakcie zainteresowanego. Zainteresowany również może – z własnej inicjatywy – przedłożyć Radzie GloBE swoje stanowisko na piśmie oraz załączyć do niego dokumenty o charakterze pomocniczym.

Rada GloBE będzie zobowiązana do wydania opinii wraz uzasadnieniem, w terminie 2 miesięcy od otrzymania wystąpienia Dyrektora KIS. Przekroczenie przez Radę tego terminu nie będzie skutkowało wydłużeniem okresu, który nie będzie wliczany do terminu na wydanie przez Dyrektora KIS opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Z tego terminu będą jednakże wyłączone okresy oczekiwania przez Radę na udzielenie dodatkowych informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy – w zależności od potrzeby od zainteresowanego lub Dyrektora KIS. Opinia będzie doręczana Dyrektorowi KIS, który jednakże nie będzie nią związany.

11) Wystąpienie do innego organu (art. 14zh)

Z uwagi na potrzebę zapewnienia możliwie kompleksowego i wyczerpującego charakteru postępowania interpretacyjnego, Dyrektor KIS będzie mógł w jego ramach zasięgnąć informacji będących w posiadaniu:

- ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,
- naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla zainteresowanego,
- naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Zgodnie z projektowanym art. 14zh § 1, informacja przekazana przez inny organ może obejmować zakres określony w art. 14u § 1, czyli wszelkie kwestie dotyczące czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych, przedstawionych we wniosku. Dyrektor KIS nie będzie jednak zobowiązany do uwzględnienia otrzymanej informacji w postępowaniu w przedmiocie wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, ma ona mieć charakter informacyjny i nadający kontekst materiałowi, na podstawie którego wydawana jest opinia.

Jak stanowi art. 14zh § 2 uzyskana przez Dyrektora KIS informacja będzie mogła być przez niego wykorzystywana w przypadku wystąpienia spraw przedstawiających zagadnienie z obszaru opodatkowania wyrównawczego tożsamy z zagadnieniem, którego tyczyła się opinia. Ma to na celu usprawnienie kolejnych postępowań o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które łączy pewien obszar merytoryczny.

W celu zapewnienia płynności w pracach nad wydaniem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w projektowanej ustawie przewidziano miesięczny termin na przekazanie

¹⁷³ Patrz: wyrok WSA w Białymstoku z 8 listopada 2023 (I SA/Bk 374/23); wyrok WSA w Gliwicach z 25 lutego 2020 r. (I SA/Gl 938/19); wyrok NSA z 2 sierpnia 2019 r. (II FSK 2483/17).

informacji przez organ, do którego zwróci się Dyrektor KIS. Przekroczenie przez organ tego terminu nie będzie jednak skutkowało wydłużeniem okresu, który nie będzie wliczany do terminu na wydanie przez Dyrektora KIS opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Oznacza to, że całościowy okres oczekiwania na opinię nie może zostać przedłużony z uwagi na opieszałość organu, do którego zwróci się Dyrektor KIS.

Do procedury informacyjnej planuje się stosować odpowiednio przepisy dotyczące zawiadomienia strony oraz możliwości przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego przez organ przekazujący informację (art. 209 § 1, 2 oraz 4 Ordynacji podatkowej).

12) Publikacja opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (art. 14zi)

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz zmiany opinii, po zanonimizowaniu, będą podlegać publikacji w systemie EUREKA (Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Chociaż projekt ustawy nie przewiduje możliwości stosowania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przez inne podmioty (tak jak WIS) ani ochrony przez zastosowanie utrwalonej praktyki interpretacyjnej (tak jak interpretacje indywidualne), to zasadne jest udostępnianie wydanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w ramach dobrej praktyki informacyjnej na temat prawidłowego stosowania przepisów. W systemie będą również zamieszczane informacje o okresie ważności opinii i jej zmiany, jak również informacje o ich uchyleniu. Ponadto, w systemie EUREKA zamieszane będą także informacje o nieprawidłowych opiniach w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które z powodu likwidacji lub rozwiązania zainteresowanego, dla którego opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego została wydana, nie mogą zostać zmienione.

Jednocześnie, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jej zmiana oraz ich uchylenie wraz z informacją o dacie doręczenia będą niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących ich przedmiotem – w celach informacyjnych oraz do wykorzystania służbowego w przypadku czynności prowadzonych wobec podmiotu, którego interpretacja dotyczy.

Obowiązek publikacji oraz doręczenia właściwemu organowi podatkowemu będzie dotyczył również postanowień wydawanych na podstawie art. 14u § 5 Ordynacji podatkowej, tzn. postanowień o odmowie wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

13) Ochrona zainteresowanego (art. 14zj – 14zl)

Głównym celem wprowadzenia projektowanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest zapewnienie ochrony zainteresowanego oraz jednostkom składowym, w imieniu których występuje. Instytucja opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego swoją funkcję gwarancyjną opiera na modelu zasady nieszkodzenia – podobnie jak przy interpretacjach indywidualnych.

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 14zj § 1 zastosowanie się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie może szkodzić zainteresowanemu w następujących przypadkach:

- kiedy zastosował się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przed jej zmianą albo uchYLENIEM,
- kiedy zastosował się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię,
- w przypadku nieuwzględnienia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z § 2 przez zasadę nieszkodzenia należy rozumieć również nienaliczanie odsetek za zwłokę oraz niewszczynanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe bądź umorzenie tych spraw, jeżeli zostały wcześniej wszczęte. Zwolnienie z odpowiedzialności karnoskarbowej oraz obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę jest stosowane przez organ podatkowy z urzędu.

Natomiast zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku może nastąpić, o ile skutki podatkowe związane z czynnościami, będącymi przedmiotem interpretacji, wystąpiły od dnia opublikowania interpretacji ogólnej lub dnia doręczenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Istotą zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku jest bowiem działanie podatnika na podstawie wskazówek zawartych w opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub interpretacji ogólnej. Jeżeli podatnik zastosował przepisy prawa podatkowego w sposób nieprawidłowy stosując się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub interpretacji ogólnej, to nieprawidłowe wykonanie zobowiązania nastąpiło bez jego winy, gdyż stosując opinię dochował należytej staranności. Dlatego też odpowiedzialność za negatywne skutki podatkowe ponosić powinien organ podatkowy (skarbowe państwa), nie zaś podatnik (art. 14zj § 1).

Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku następuje na wniosek podatnika, który zastosował się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Wysokość podatku objętego zwolnieniem wskazana będzie w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określona zostanie wysokość nadpłaty podatku.

Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku obejmuje okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną lub doręczono zmienioną opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

14) Wyłączenie stosowania ochrony (art. 14zm)

Funkcja ochronna, zarówno w zakresie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, obowiązku zapłaty odsetek jak i odpowiedzialności karnoskarbowej, może zostać wyłączona w przypadku zaistnienia wskazanych w ustawie przesłanek. Przepisy o ochronie (art. 14zj-14zl) nie będą jednak stosowane w sytuacji, gdy opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie stanowić element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z zastosowaniem art. 119a. (klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania) bądź z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Projektowane wyłączenie ma na celu zapobieganie ewentualnym nadużyciom prawa przy wykorzystaniu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego ma

bowiem na celu wskazanie prawidłowego sposobu stosowania przepisów podatkowych w zakresie podatku wyrównawczego oraz zapewnienie ochrony podmiotom, które dołożyły należytej staranności, by przepisy stosować zgodnie z ich przeznaczeniem.

Analogicznie, wyłączenie ochrony będzie mieć zastosowanie również w przypadku, gdy korzyść podatkowa stwierdzona w decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a będzie skutkiem zastosowania się do interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych dotyczących podatku wyrównawczego (art. 14zm § 2).

15) Odpowiednie stosowanie innych przepisów (art. 14zn)

W projekcie przyjęto, że do przepisów o opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego odpowiednie stosowanie będą mieć przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

16) Rada do spraw Podatku Wyrównawczego. (dodanie rozdziału 1c w dziale II Rada do spraw Opodatkowania Wyrównawczego, art. 14zo – art. 14zw)

Specyfika ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym zawiera rozwiązania, które mogą wymagać dokonania – przez pryzmat przepisów krajowych - oceny instytucji funkcjonującej w innej jurysdykcji. Co więcej, w niektórych przypadkach zachodzić będzie również konieczność dokonania oceny systemu innej jurysdykcji pod kątem jego porównywalności z Modelowymi zasadami OECD.

Dodatkowo ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym w wielu miejscach odnosi się do pojęć i zasad wynikających z przepisów o rachunkowości, MSR i MSSF, często je definiując na potrzeby tej ustawy. W zakresie zaś nieuregulowanym odsyła do stosowania zasad wynikających z przepisów o rachunkowości.

Powołanie Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego jako ciała o charakterze doradczym, którego stanowisko będzie traktowane jako dodatkowy materiał merytoryczny w procesie wydawania przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest potrzebne, gdyż mimo założenia, że Krajowa Administracja Skarbowa (w tym Krajowa Informacja Skarbowa) będzie dysponować przeszkolonym zapleczem kadrowym, bardzo cennym źródłem informacji na potrzeby opinii będzie ocena specjalistów wywodzących się spoza organów administracji. Rada GloBE, skupiająca ekspertów z różnych dziedzin, będzie stanowić cenne wsparcie dla tych instytucji, zapewniając tym samym wysoki poziom rozstrzygnięć zawartych w opiniach w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Należy jednakże podkreślić, że Rada GloBE ma z założenia pełnić charakter konsultacyjny, poszerzając perspektywę organu wydającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego na kwestie dotyczące funkcjonalnej specyfiki Systemu GloBE.

Wprowadzane niniejszą ustawą przepisy zakorzenione są w dorobku OECD (w szczególności w Modelowych zasadach i Wytocznych Administracyjnych) z którym na poziomie eksperckim zaznajomiona jest jak na razie jedynie bardzo wąska część specjalistów w zakresie polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, którzy często nie są bezpośrednio powiązani z

administracją podatkową. W związku z powyższym, a także biorąc pod uwagę bezprecedensowość projektowanej regulacji skoncentrowanie kompetencji specjalistów w ramach projektowanego ciała doradczego niewątpliwie stanowić będzie wartość dodaną w zakresie prawidłowego funkcjonowania systemu opodatkowania wyrównawczego w kraju, a co za tym idzie, całości Systemu GloBE.

Współdziałanie niezależnych ekspertów w procesie wydawania instrumentów interpretacyjnych może również przyczynić się do wzmocnienia wizerunku Krajowej Informacji Skarbowej oraz całej Krajowej Administracji Skarbowej jako instytucji otwartych na dialog z różnymi środowiskami w ramach prowadzonych przez siebie postępowań oraz innych czynności.

Dorobek OECD w zakresie GloBE nie składa się z przepisów prawa, niemniej treść zawartych w nim zaleceń i wytycznych wymaga dokonania rekonstrukcji znaczeniowej podobnej w swojej naturze do procesu wykładniczego. Opinia Rady ma więc w założeniu stanowić dokument określający systemowe i funkcjonalne znaczenie poszczególnych elementów dorobku GloBE, do których odnoszą się przepisy ustawy o podatku wyrównawczym.

Osoby powoływane do Rady będą musiały legitymować się wiedzą, doświadczeniem w zakresie prawa podatkowego, prawa gospodarczego, rachunkowości lub systemu finansowego, prawa gospodarczego, międzynarodowego prawa gospodarczego i wytycznych OECD lub dorobku GloBE, dającą rękojmię prawidłowej realizacji zadań. Mając na uwadze istotne funkcje przypisane do Rady, przekładające się na pobór podatku wyrównawczego, a tym samym mające na celu ochronę ogólnych interesów państwa polskiego uzasadnione jest wymaganie od członków tej Rady obywatelstwa polskiego.

Brak odpowiedniego forum wymiany informacji i wypracowywania wspólnych stanowisk może prowadzić do niejednolitej interpretacji przepisów ustawy GloBE i podatku wyrównawczego przez podatników i organy administracji skarbowej. Rada GloBE, działając do pewnego stopnia jako platforma dialogu, może pomóc zapobiec takim sytuacjom i zapewnić spójne stosowanie prawa.

W związku z faktem, że Rada GloBE będzie w całości finansowana z dochodów pochodzących z opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie będzie to ciało doradcze, którego funkcjonowanie będzie stanowić obciążenie dla budżetu państwa, może natomiast przyczynić się do zwiększenia rzetelności i prawidłowości wydawanych opinii, a co za tym idzie reputacji tego instrumentu i jego atrakcyjności dla potencjalnych zainteresowanych.

Opinia Rady ma mieć charakter pomocniczy względem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawanej przez Dyrektora KIS oraz zapewnić udział czynnika eksperckiego w wykładni prawa dotyczącego podatku wyrównawczego przez organ opiniodawczy. Jednocześnie, działanie Rady przyczyni się do zapewnienia jednolitości wykładni oraz ma na celu zapewnienie dodatkowego wsparcia merytorycznego a przy tym i obiektywizmu organu interpretacyjnego.

W założeniu opinia ma być dla Dyrektora KIS podporą interpretacyjną na zasadzie podobnej do wyrażanych za pomocą komentarzy czy glos wypowiedzi doktryny dotyczących złożonego problemu prawnego. Takie wypowiedzi doktryny są obecnie niekiedy wykorzystywane w procesie wydawania interpretacji indywidualnych.

Opinia Rady może mieć przełożenie na merytoryczną zawartość wydawanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wyłącznie, jeżeli taka będzie decyzja Dyrektora KIS – sama opinia Rady nie ma w żadnym wypadku mocy wiążącej.

Biorąc pod uwagę, specyfikę Systemu GloBE w kontekście procesu *peer review* i związanej z nim konieczności zachowania w toku procesu wykładni przepisów o podatku wyrównawczym zgodności z dorobkiem OECD dotyczącym Systemu GloBE, przynajmniej w początkowym okresie, wskazana jest maksymalna centralizacja procesu interpretowania przepisów implementujących Zasady GloBE.

Zgodnie z projektem, Dyrektor KIS może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do spraw Podatku Wyrównawczego, w szczególności w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości, wytycznych OECD i dorobku GloBE.

Występując o opinię, Dyrektor KIS przekazuje kopię wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego wraz z własnym stanowiskiem Radzie GloBE. O wystąpieniu o opinię Dyrektor KIS niezwłocznie informuje zainteresowanego.

Rada GloBE może zwrócić się do zainteresowanego oraz Dyrektora KIS o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Dyrektor KIS zwrócił się do Rady, przy czym zainteresowany i Dyrektor KIS z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie GloBE swoje stanowisko. Zainteresowany może dostarczyć Radzie GloBE dodatkowe dokumenty o charakterze pomocniczym. Rada GloBE wyda opinię i będzie miała obowiązek jej uzasadnienia.

Pod względem organizacyjnym utworzenie i funkcjonowanie Rady będzie wzorowane na modelach przyjętych dla Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; gdzie powoływanie członków tych organów oraz obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Koszty działania Rady GloBE będą finansowane wpływami z tytułu opłat za uzyskanie nowego narzędzia interpretacyjnego. Rada GloBE będzie powoływana na czteroletnią kadencję oraz co do zasady będzie działać do dnia powołania Rady kolejnej kadencji.

W skład Rady wejdą:

- 1) 4 osoby delegowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, będące pracownikami urzędu obsługującego tego ministra;
- 2) 2 osoby powołane spośród pracowników uczelni, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2024 r. poz. 534);
- 3) 2 osoby będące doradcami podatkowymi, delegowane przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, będące członkami Krajowej Izby Doradców Podatkowych;
- 4) 2 osoby będące biegłymi rewidentami, delegowane przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów, będące członkami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
- 5) 1 osoba posiadająca aktywny certyfikat wydany przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych, zrzeszona w tym Instytucie.

Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie GloBE oraz ich skutki normują szczegółowo zaprojektowane przepisy.

Minister Finansów odwoła członka Rady w przypadku:

- 1) utraty przez niego cechy, o której mowa w art. 14zq § 2 pkt 6, po zasięgnięciu opinii Rady;
- 2) utraty warunków będących podstawą powołania, o których mowa w art. 14zq § 2 (zgodnie z §6 przez utratę takich warunków rozumie się skreślenie z listy doradców podatkowych i rejestru biegłych rewidentów)
- 3) nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania;
- 4) skazania prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe;
- 5) choroby trwale uniemożliwiającej sprawowanie przez niego funkcji;
- 6) złożenia wniosku o odwołanie ze składu Rady przez podmiot delegujący;
- 7) złożenia przez niego wniosku o odwołanie.

Kompetencje przewodniczącego Rady obejmą, podobnie jak w wymienionych wyżej innych ciałach kolegialnych - kierowanie jej pracami, zwoływanie posiedzeń Rady, wyznaczanie członków Rady do sporządzenia projektu uzasadnienia opinii oraz informowanie Ministra Finansów przez przewodniczącego Rady o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminu wydania opinii, z podaniem przyczyn i wskazaniem członków Rady, którzy się do tego przyczynili.

Proponuje się, aby Minister Finansów powoływał Przewodniczącego Rady oraz wyznaczał sekretarza Rady spośród pracowników Ministerstwa Finansów (do zapewnienia obsługi finansowej i nadzoru nad obsługą administracyjno-biurową związaną z funkcjonowaniem Rady), który nie będzie członkiem Rady.

Stanowisko co do spraw z zakresu przepisów dotyczących podatku wyrównawczego, w rozumieniu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, w tym ich stosowania na gruncie przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości, wytycznych OECD i dorobku GloBE Rada GloBE przyjmować będzie na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

Opinie Rady będą zamieszczane w BIP po usunięciu danych identyfikacyjnych zainteresowanego i inne podmioty w niej wymienione.

Z uwagi na szczególny charakter przedmiotu i zakresu prac Rady, a także 2-miesięczny termin na wydanie opinii, zaproponowano uregulowanie wynagrodzeń odmiennie niż w przypadku Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania.

Jak wskazano wyżej, Rada GloBE wyda opinię (wraz z uzasadnieniem) bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Dyrektor KIS informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy. Dyrektor KIS nie będzie związany treścią opinii Rady.

Przewiduje się, że Rada GloBE wyda opinię na posiedzeniu, przy czym każdemu członkowi Rady będzie przysługiwało - na podstawie rozporządzenia, o którym mowa w art. 14zw § 4 -

wynagrodzenie w wysokości 1500 zł z tytułu uchwalonej przez Radę opinii (zarazem do sporządzenia takiej opinii może być wyznaczonych maksymalnie 5 członków Rady, zgodnie z §14t ust. 1 pkt 3). Jeśli członek Rady nie będzie brał z jakiś przyczyn (np. losowych) w procedowaniu opinii, wówczas wynagrodzenie nie będzie należne. Wynagrodzenie będzie przysługiwać za sporządzenie opinii Rady, z wyjątkiem przypadku wydania opinii po terminie. Odrębnie zaś przewidziano wynagrodzenie za udział w posiedzeniu Rady w wysokości 500 zł dla każdego członka Rady GloBE, jak również w odpowiednio wyższej kwocie dla przewodniczącego i sekretarza Rady GloBE. Członkom Rady będzie też przysługiwał zwrot kosztów podróży i noclegów, poniesionych w związku z udziałem w pracach Rady, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów.

Art. 14zw § 4 określa limity wynagrodzenia przewodniczącego, sekretarza i członków Rady za uczestnictwo w posiedzeniach Rady na poziomie dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej oraz wprowadza uprawnienie do zwrotu kosztów podróży.

W art. 14zw § 5 zawarto delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania obligatoryjnego rozporządzenia określającego m.in. wysokość wynagrodzenia przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków oraz szacunkowy nakład pracy.

4. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego jako element porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego – pkt 5-8 art. 140 projektu (art. 20zb pkt 1a, art. 20zc § 3a, art. 20zd, art. 20zt Ordynacji podatkowej)

Projektowany instrument interpretacyjny będzie mógł stanowić element porozumienia podatkowego zawieranego z Szefem KAS oraz porozumienia inwestycyjnego zawieranego z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych. Rozwiązanie to pozwoli na zapewnienie kompleksowego charakteru tych instrumentów oraz interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku wyrównawczego, a także może w pewien sposób poszerzyć krąg adresatów opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Jednocześnie, uzyskanie interpretacji przepisów o podatku wyrównawczym będzie możliwe na kilka sposobów – zarówno w sposób tradycyjny, jednostronny w formie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawanej przez Dyrektora KIS – jak i w sposób nowocześniejszy, elastyczny, koncyliacyjny – jako element porozumienia podatkowego lub porozumienia inwestycyjnego.

Wobec powyższego, w projekcie ustawy zostały przewidziane odpowiednie zmiany dostosowawcze przepisów dotyczących porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego.

Szef KAS przed zawarciem porozumienia podatkowego będzie mógł zasięgnąć opinii Dyrektora KIS lub Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego. Ponadto w przypadku złożenia wniosku o porozumienie podatkowe, odpowiednie stosowanie będą mieć przepisy dotyczące kręgu zainteresowanych, zakresu przedmiotowego i konstrukcji wniosku, opłat za wydanie opinii oraz ograniczenia ważności opinii do 5 lat.

Jednocześnie opłata za wydanie porozumienia podatkowego zawierającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego będzie wynosić 50% opłat pobieranych standardowo w procedurze wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zgodnie z projektowanymi art. 14z-14za, przy czym kwoty te pobrane zostaną dopiero po zawarciu porozumienia podatkowego.

W przypadku porozumienia inwestycyjnego nie jest przewidywana dodatkowa opłata za objęcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego zakresem porozumienia, ani nie są zwiększane opłaty już istniejące. Rozwiązanie to ma na celu zapewnienie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego także w ramach porozumienia inwestycyjnego dla inwestorów przystępujących do tej formy rozwiązania, co w perspektywie może przyczynić się do lepszego i racjonalnego wykorzystywania wiedzy oraz jakości rozliczeń.

5. Opinia zabezpieczająca w sprawie stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym – pkt 12 i 14 art. 140 projektu (art. 119w § 1 Ordynacji podatkowej, dodawany rozdział 6 w dziale IIIA Opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego, art. 119zfp – art. 119zfb Ordynacji podatkowej)

Projekt ustawy przewiduje wyłączenie możliwości wydawania tradycyjnych opinii zabezpieczających i wprowadzenie „kwalifikowanej” opinii zabezpieczającej - opinii zabezpieczającej w sprawie stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym. Organem wydającym opinię zabezpieczającą w sprawie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym będzie nadal Szef KAS. Procedura wydawania nowego instrumentu pozostaje zbliżona do procedury wydawania opinii zabezpieczających. Ze względu jednak na specyfikę podatku wyrównawczego, konieczne były pewne modyfikacje pozwalające na realne wykorzystanie narzędzia interpretacyjnego. Opinia zabezpieczająca w sprawie stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym skierowana jest do określonego enumeratywnie kręgu adresatów, analogicznego do kręgu adresatów przy projektowanej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Zakres przedmiotowy wniosku, w porównaniu do zwykłej opinii zabezpieczającej, zostanie rozszerzony o elementy takie jak:

- a) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane;
- b) jurysdykcje w rozumieniu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w których jednostki składowe grupy są zlokalizowane;
- c) rodzaj jednostek składowych jednostek składowych, których dotyczy wnioski (np. jednostka dominująca określonego typu, jednostka inwestycyjna, jednostka joint venture lub inna jednostka o szczególnym charakterze);
- d) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy;
- e) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - opis strategii gospodarczej,
- f) wykaz pozostałych jednostek składowych uczestniczących w czynności, wraz ze wskazaniem miejsca ich siedziby lub zarządu, numeru identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku - innego numeru identyfikacyjnego wraz z określeniem jego rodzaju, a także przedmiotu prowadzonej przez nich działalności,

- g) opis przyjętych zasad lub polityki rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, stosowanych przez zainteresowanego i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w czynności;
- h) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynność;
- i) wskazanie na wszystkie inne dokumenty lub informacje niezbędne do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego.

Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii zabezpieczającej do czynności planowanych lub czynności rozpoczętych i niezakończonych ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone lub dla których upłynął termin zapłaty podatku.

Jednocześnie, ze względu na skomplikowany charakter przepisów o podatku wyrównawczym, zasadne jest ustalenie dłuższego terminu wydania opinii, który wyniesie nie więcej niż 12 miesięcy, jednakże do terminu tego nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 (art. 119zfu).

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlegać będzie opłacie w wysokości 65 000 zł, płatnej w ciągu 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata podlegać będzie zwrotowi jedynie w przypadku wycofania wniosku w terminie 6 miesięcy od dnia jego złożenia (zwrot połowy opłaty) oraz w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna (zwrot w odpowiedniej części).

Z uwagi na ograniczenie legitymacji do wystąpienia z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym, a także wysoki koszt wydania opinii, nie została przewidziana możliwość występowania z wnioskiem wspólnym.

6. Zmiany dostosowawcze – pkt 9 i 15-17 art. 140 projektu

Zmiany mające na celu dostosowanie przepisów art. 59 § 1 pkt 10, art. 239d § 1, art. 294 § 1 pkt 7 i § 3 oraz art. 297g pkt 2 Ordynacji podatkowej w zw. z wprowadzаныmi nowymi regulacjami.

7. Pozostałe zmiany – pkt 10, 11 i 13 art. 140 projektu

Zmiana w art. 70 Ordynacji podatkowej odnosi się do wprowadzenia szczególnej regulacji w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku CIT w przypadku podatników podlegających opodatkowaniu wyrównawczemu. Z uwagi na to, iż podatek CIT wpływa na opodatkowanie wyrównawcze oraz mając na uwadze, iż płatność podatków wyrównawczych jest przesunięta w stosunku do podatku CIT o 1 rok, konieczne jest odpowiednie uwzględnienie tego faktu. Stąd też proponuje się, aby w takim przypadku zobowiązanie z tytułu podatku CIT, podatnika podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu, przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego.

Zmiana w zakresie art. 119o § 1 pkt 3 ma na celu dostosowanie przepisów dotyczących członków Rady do Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania do terminologii stosowanej

ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742, z późn. zm.). Zmiana w zakresie art. 119x ma na celu ujednoczenie przepisów dotyczących sposobu rejestracji spotkań uzgodnieniowych przewidzianych w ramach procedur wydawania: opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego i standardowej opinii zabezpieczającej poprzez wykluczenie możliwości utrwalania treści takich spotkań za pomocą aparatury do rejestracji dźwięku i obrazu lub za pomocą informatycznych nośników danych.

Art. 141 [Zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy]

Na mocy art. 46 Dyrektywy państwa członkowskie zostały zobowiązane do ustanowienia przepisów sankcjonujących przypadki naruszeń regulacji krajowych implementujących Dyrektywę, w tym w szczególności dotyczących obowiązków jednostki składowej w zakresie zapłaty podatku wyrównawczego (w każdej jego formie) oraz szeroko rozumianego raportowania. Z powołanego przepisu wynika również dyspozycja, by wprowadzane kary były skuteczne, proporcjonalne i odstrasające.

Odnosząc się do zawartego w ww. przepisie Dyrektywy wymogu, aby przewidziane w prawie krajowym kary były „skuteczne, proporcjonalne i odstrasające” należy wskazać, że stanowiąc tzw. dyrektywę konstrukcyjną w zakresie kar jest ono charakterystycznym i standardowym zapisem zawartym w szeregu dyrektyw unijnych. Przy czym nie można w tym zakresie mówić o ustaleniu minimalnego standardu. Wymienione pojęcia należy jednak rozpatrywać przez pryzmat ogólnych zasad tworzenia prawa – co oznacza, że kary te powinny być *egzekwowalne* (skuteczne), *proporcjonalne* (adekwatne), tj. których dolegliwość zależna jest od stopnia przewinienia oraz wagi naruszonych obowiązków i skutku ich naruszenia oraz *odstrasające* (oddziałujące prewencyjnie - na tyle wysokie i skuteczne, by podatnik nie próbował podejmować się dokonania czynu).

Ocena w powyższym zakresie dokonywana może być z dwóch perspektyw:

- *krajowej* – w której punktem odniesienia jest aktualnie funkcjonujący system krajowy - co oznacza, że kary w Systemie GloBE nie mogą być niższe niż kary za porównywalne czyny uregulowane już w przepisach krajowych,
- *obiektywnej* - co oznacza, że kara nie może być obiektywnie zbyt niska ani zbyt wysoka; w tym kontekście nie jest istotne porównanie tych kar z istniejącymi karami za czyn o podobnym charakterze (np. za niezłożenie w terminie zeznania CIT-8).

Biorąc pod uwagę powyższe, analizując potrzebę wprowadzenia - w związku z wdrożeniem Dyrektywy - zmian w istniejących przepisach karnych i/lub karno-skarbowych należy:

- określić katalog obowiązków wynikających z projektowanej ustawy, których naruszenie powinno być sankcjonowane przez ustawodawcę,
- ustalić, czy obowiązki te nie podpadają pod dyspozycje istniejących już obecnie przepisów karnych lub karno-skarbowych,
- dokonać oceny w zakresie proporcjonalności i odstrasającego charakteru tych kar.

W przypadku, gdy analiza, o której mowa w pkt ii) i iii) powyżej doprowadzi do wniosku, iż dany czyn jest już obecnie sankcjonowany w sposób „skuteczny, proporcjonalny i odstrasający” nie zajdzie potrzeba dodatkowej interwencji ustawodawcy w tym zakresie.

Katalog obowiązków, których naruszenie powinno skutkować sankcją

Prawidłowe wdrożenie Systemu GloBE wymaga wielu działań po stronie podmiotów nim objętych. Celem tych działań jest dostarczenie administracjom podatkowym jurysdykcji, w których dana grupa prowadzi działalność, informacji i danych niezbędnych do oceny poprawności rozliczenia podatku wyrównawczego. Zagrożeniami dla osiągnięcia tego podstawowego warunku funkcjonalności i skuteczności Systemu GloBE są następujące działania podatników podatków wyrównawczych:

- nieprowadzenie ksiąg rachunkowych bądź też prowadzenie ich w sposób wadliwy (tj. niezgodnie z przepisami prawa) lub nierzetelny (tj. niezgodny ze stanem rzeczywistym) - w tym zakresie należy zauważyć, iż obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak i warunki ich prowadzenia nie wynikają z projektowanej ustawy, lecz z przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości; zgodnie z przepisem tej art. 77 czyny te stanowią przestępstwa zagrożone karą grzywny, pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie; ponadto wyczerpują one znamiona czynów określonych w art. 60 i 61 KKS¹⁷⁴, zagrożonych, co do zasady, karą grzywny do 240 stawek dziennych lub karze grzywny za wykroczenie skarbowe (w przypadkach mniejszej wagi oraz prowadzenia ksiąg w sposób wadliwy);
- niesporządzenie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a także sporządzenie ich niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, w tym niezgodnie z innymi standardami międzynarodowymi (np. Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej) – obowiązki te, tak samo jak zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, wynikają z ustawy o rachunkowości i są penalizowane przez jej art. 77;
- niezłożenie lub nieterminowe złożenie Informacji GloBE albo podanie w nim nieprawdy lub zatajenie prawdy – z uwagi na brak charakteru uszczupleniowego tej deklaracji¹⁷⁵ (brak znamienia „narażenia podatku na uszczuplenie”) czyny te nie będą wypełniać wszystkich znamion przestępstw określonych w art. 54, 56§1 KKS. Natomiast biorąc pod uwagę znaczenie tego dokumentów dla prawidłowości funkcjonowania Systemu GloBE (nie tylko z punktu widzenia polskich organów podatkowych), wskazane jest penalizowanie samego faktu niezłożenia tej deklaracji (czy też zawarcia w niej nieprawdziwych danych);
- niezłożenie lub nieterminowe złożenie zeznania o wysokości kwalifikowanego dochodu (straty) albo podanie w nich nieprawdy lub zatajenie prawdy – czyny te mogą wypełniać znamiona przestępstw określonych w art. 54, 56§1 KKS oraz wykroczenia określonego w art. 56§4 KKS oraz wykroczenia określonego w art. 56§4 KKS;
- nieprzekazanie przez podatników zawiadomienia, o którym mowa w **art. 133 ust. 7** projektu, tj. o danych zagranicznej jednostki składowej (UPE lub DFE), składającej Informację GloBE, wraz z informacją o jurysdykcji, w której taka jednostka jest

¹⁷⁴ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 poz. 654, z późn. zm.).

¹⁷⁵ Informacja GloBE, jest deklaracją w rozumieniu KKS (art. 53 § 30). Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 5 ustawy - Ordynacja podatkowa, do której w tym zakresie odsyła KKS, za deklarację uznaje się zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są na podstawie przepisów prawa podatkowego podatnicy, płatnicy i inkasenci.

zlokalizowana – czyn ten jako nowy rodzaj obowiązku wymaga odrębnej regulacji w KKS,

- nieterminowa zapłata globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego albo podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków – czyn ten może wypełniać znamiona wykroczenia określonego w art. 57; należy przy tym zwrócić uwagę, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów odpowiedzialności znamię „uporczywości” niewpłacania podatku obejmuje również także zachowanie polegające na długotrwałym oraz świadomym zwlekaniu z uregulowaniem podatku należnego jednorazowo¹⁷⁶;

Jak widać z powyższego zestawienia nie wszystkie naruszenia obowiązków wynikających z projektowanej ustawy mogą podlegać sankcjom na gruncie obecnego stanu prawnego. Z tego względu uznano, że wymaga to interwencji legislacyjnej poprzez wprowadzenie nowego typu czynów podlagających odpowiedzialności karnoskarbowej. Nie zdecydowano się natomiast na kwalifikowanie ich do przestępstw o charakterze powszechnym (objętych odpowiedzialnością karną).

Czyny te zostały określone w dodawanych art. 56f KKS i art. 80h KKS i polegają one na:

- nie złożeniu, wbrew obowiązkowi, Informacji GloBE lub nie złożeniu go za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo złożeniu go niezgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego – czyny te zagrożone będą karą grzywny do 720 stawek dziennych (art. 56f § 1),
- złożeniu ww. deklaracji po terminie - czyn ten zagrożony będzie karą grzywny do 180 stawek dziennych (art. 56f § 2),
- podanie w ww. deklaracji nieprawdy lub zatajenia prawdy - czyn ten zagrożony będzie karą grzywny do 480 stawek dziennych (art. 56f § 3),
- nieprzekazaniu danych o zagranicznej jednostce składowej (UPE lub DFE), składającej Informację GloBE, wraz z informacją o jurysdykcji, w której taka jednostka jest zlokalizowana – czyn ten zagrożony będzie karą grzywny do 180 stawek dziennych (art. 80h § 1).

Jednocześnie w zakresie wszystkich ww. czynów przewidziano typ uprzywilejowany w postaci wypadków mniejszej wagi, zagrożonego karą grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 56f § 4 i art. 80h § 2).

Należy zauważyć, że KKS w ramach rozróżnienia czynów na przestępstwa i wykroczenia skarbowe, przewiduje stosowną rozpiętość dolegliwości za ich popełnienie.

Karami za przestępstwa skarbowe w ich typie podstawowym (art. 22 § 1 KKS) są:

- grzywna w stawkach dziennych – w wymiarze 10 - 720 stawek, gdzie jedna stawka dzienna nie może być niższa od 1/30 części minimalnego wynagrodzenia, ani też przekraczać jej 400-krotności (art. 23 KKS);

¹⁷⁶ Zob. np. Wyrok Sądu Okręgowego w Gliwicach - VI Wydział Karny Odwoławczy z dnia 28 listopada 2017 r., VI Ka 920/17, Wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 2 listopada 2017 r., XVII Ka 1228/17 Wyrok Sądu Okręgowego w Toruniu z dnia 19 stycznia 2017 r., IX Ka 748/16 Wyrok Sądu Okręgowego w Szczecinie z dnia 19 września 2016 r., IV Ka 687/16

- kara ograniczenia wolności – wymierzana w niektórych przypadkach zamiast kary pozbawienia wolności, w szczególności z jednoczesnym orzeczeniem środka karnego (art. 26 KKS – przy czym do wymiaru stosuje się odpowiednio przepisy KK);
- kara pozbawienia wolności – w wymiarze od 5 dni do 5 lat (art. 27 KKS).

KKS przewiduje ponadto możliwość nadzwyczajnego obostrzenia kary (górną granicę ustawowego zagrożenia), która nie może przekroczyć 1080 stawek dziennych kary grzywny, 2 lat ograniczenia wolności albo 10 lat pozbawienia wolności (art. 28 KKS).

Sąd może wymierzyć również karę łączną za przestępstwo skarbowe w granicach od najwyższej z kar wymierzonych za poszczególne przestępstwa skarbowe do ich sumy, nie przekraczając jednak 1080 stawek dziennych grzywny, 2 lat ograniczenia wolności albo 15 lat pozbawienia wolności (art. 39 KKS).

Karą za wykroczenie skarbowe jest grzywna określona kwotowo - w wymiarze 1/10 – 20 krotności minimalnego wynagrodzenia (art. 47 § 1 KKS i art. 48 § 1 KKS), z zastrzeżeniem w szczególności postępowania mandatowego (art. 48 § 2 KKS).

Ponadto, sąd, podobnie jak w przypadku przestępstw skarbowych, może wymierzyć karę łączną grzywny za dwa lub więcej wykroczeń skarbowych (art. 50 KKS) w wysokości do górnej granicy ustawowego zagrożenia zwiększonego o połowę.

Wobec powyższego, w zakresie czynów wskazanych na wstępie (katalog obowiązków, których naruszenie powinno skutkować sankcją) wyczerpujących znamiona istniejących już przestępstw lub wykroczeń karno-skarbowych na gruncie KKS, należało uznać, że wpisują się one w system kar przewidzianych tą ustawą jako skuteczne, proporcjonalne i odstrasające w odniesieniu do działań (zaniechań) mieszczących się w przestrzeni koniecznej do penalizacji zgodnie z Dyrektywą.

Podsumowując niniejsze zagadnienie, z uwagi na określony w KKS szeroki katalog czynów karalnych, rozpiętość dolegliwości, zależnej od stopnia winy (w tym daleko idące sankcje dla potencjalnego sprawcy szczególnie przestępstwa skarbowego) i tym samym walor zapobiegawczy i wychowawczy kar w granicach określonych przez KKS, należy stwierdzić, iż ograniczenie się do tego charakteru odpowiedzialności wypełnia dyspozycję art. 46 Dyrektywy co do skuteczności, proporcjonalności i realizacji funkcji prewencyjnej kary. Wymaga przy tym podkreślenia, że względem na te wytyczne, jak i na charakter podatku wyrównawczego powinien skutkować tym, iż jedynie w wyjątkowych sytuacjach naruszenie regulacji krajowych implementujących Dyrektywę może być uznane za przypadek mniejszej wagi.

Art. 142 [Zmiany w ustawie PPSA]

Przewidziana zmiany w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935) umożliwią sądom administracyjnym orzekanie w sprawach skarg na opinie w sprawach opodatkowania wyrównawczego oraz skarg na opinie zabezpieczające w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowy wydania opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Projektowane zmiany mają charakter dostosowawczy, pozwalający na wprowadzenie projektowanych w Ordynacji podatkowej rozwiązań do polskiego systemu prawnego oraz przyjęcie i wykonywanie nowych zadań przez właściwe organy.

Art. 143 [Zmiany w ustawie o KAS]

Zaproponowane zmiany w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.), polegające na przyznaniu kompetencji Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej do prowadzenia spraw dotyczących opinii na temat stosowania przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym – analogicznie jak w przypadku wydawania interpretacji indywidualnych. Ponadto zaproponowano zmianę dostosowawczą, umożliwiającą składanie i doręczanie pism dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego.

Projektowana zmiana ma charakter dostosowawczy, pozwalający na wprowadzenie projektowanych w Ordynacji podatkowej rozwiązań do polskiego systemu prawnego oraz przyjęcie i wykonywanie nowych zadań przez właściwe organy.

Art. 144 [Zmiany w ustawie o wymianie informacji]

Dodanie art. 11a w ustawie z dnia 23 maja 2024 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r. poz. 879) ma na celu umożliwienie potencjalnej wymiany przekazanych przez raportujących operatorów platform informacji o sprzedawcach z państwami i terytoriami spoza UE za rok 2023. Zgodnie z art. 11, który wszedł w życie 1 lipca 2024 r.: „Listę państw i terytoriów, o której mowa w art. 75a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej po raz pierwszy w terminie 14 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy”. W związku z tym, że ww. terminie nie zidentyfikowano państw ani terytoriów, które mogłyby zostać umieszczone na liście, nie została ona opublikowana na podstawie art. 11. Jednak nie można wykluczyć, że do końca 2024 r. takie państwa lub terytoria zostaną zidentyfikowane, niniejszym konieczne jest dodanie art. 11a, zgodnie z którym omawiana lista zostanie opublikowana do 31 grudnia 2024 r. Pozwoli to na przekazanie odpowiednich informacji przez raportujących operatorów platform do 31 stycznia 2025 r., a następnie ich automatyczną wymianę przez Polskę z państwami wymienionymi na liście.

Uwagi w odniesieniu do braku konieczności zmian innych ustaw [ustawa o NIP]

Zgodnie z ustawą z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U z 2024 poz. 375) obowiązkowi identyfikacyjnemu podlegają m.in.:

- osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu (art. 2 ust. 1) oraz
- inne podmioty, jeżeli na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami, oraz płatnicy podatków (art. 2 ust. 2).

Zatem każdorazowo przyznanie danemu podmiotowi statusu podatnika w ustawie podatkowej rozciąga na taki podmiot obowiązek dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego i uzyskania identyfikatora podatkowego. W kontekście projektowanej regulacji nie ma zatem podstaw do zmiany przepisów określających zakres obowiązku ewidencyjnego mimo, iż na mocy projektowanej ustawy status podatnika (odpowiednio globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków) nabędą jednostki, które nie są podatnikami na gruncie obecnie obowiązujących ustaw podatkowych. Chodzi w tym przypadku w szczególności o jednostki

joint venture oraz jednostki zależne joint venture, a także – w ograniczonym zakresie – o stałe zakłady będące jednostkami składowymi grupy w rozumieniu projektowanego aktu. W pozostałym zakresie status podatnika podatku wyrównawczego będzie zasadniczo pokrywał się ze statusem podatnika podatku CIT. W przypadku stałych zakładów zasadniczo powinny one posiadać NIP w związku z rejestracją dla celów podatku VAT.

Z uwagi na powyższe do podatników podatku wyrównawczego znajdą w całości wprost zastosowanie pozostałe przepisy ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, w tym w szczególności odnoszące się do:

- właściwości miejscowej (art. 4) zgodnie z którym właściwymi naczelnikami urzędów skarbowych są – dla podatników podatku dochodowego (którymi będzie jednocześnie większość podatników podatku wyrównawczego) - naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach tego podatku, a w pozostałych przypadkach (niebędących także podatnikami VAT) - naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika (ze względu na jego lokalizację), a w razie jej braku w Polsce - naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa Śródmieście;
- zakresu zgłoszenia identyfikacyjnego (art. 5); przepis ten w ust. 3 pkt 1 przewiduje m.in. przekazywanie przez zakłady (oddziały) lub inne wyodrębnione jednostki wewnętrzne będące podatnikami (a zatem także innych stałych zakładów w rozumieniu przepisów o podatku wyrównawczym) numerów NIP oraz innych danych dotyczących jednostki macierzystej;
- terminu dokonania zgłoszenia (art. 6).

Z tego względu uznano, że obecna regulacja w tym zakresie nie wymaga dostosowań w związku z wejściem w życie projektowanej ustawy.

DZIAŁ XIII. Przepisy epizodyczne, przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy

Rozdział 1 – Przepisy epizodyczne

Oddział 1 – Tymczasowe bezpieczne przystanie

Art. 145 [Definicje pojęć stosowanych na potrzeby tymczasowej bezpiecznej przystani CbCR]

Artykuł ten stanowi implementację dokumentu OECD z grudnia 2022 *Bezpieczne przystanie i zwolnienie z kar: Globalne zasady przeciwdziałania erozji bazy podatkowej (filar drugi)* w zakresie bezpiecznej przystani opartej o dane wynikające z dokumentów przekazywanych w ramach systemu CbCR. Tymczasowa bezpieczna przystań CbCR jest to krótkoterminowy środek, którego celem jest nieopodatkowanie globalnym podatkiem wyrównawczym lub podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków w pierwszych latach działalności grup, w niektórych jurysdykcjach o niższym ryzyku na gruncie Systemu GloBE. W konsekwencji, jeżeli grupa jest w stanie wykazać, w oparciu o kwalifikujące się dane, że dla danej jurysdykcji spełnione są określone warunki, bezpieczna przystań CbCR umożliwia niewykonywanie szczegółowych kalkulacji przewidzianych ustawą w odniesieniu do tej jurysdykcji.

Artykuł ten zawiera słowniczek pojęć stosowanych na gruncie kolejnych artykułów (**art. 146 i art. 147**) i definiuje pojęcie: informacji o grupie podmiotów, kwalifikowanej informacji o

grupie podmiotów, kwalifikowanego sprawozdanie finansowego, niezrealizowanej straty netto z tytułu wartości godziwej, przychodów jurysdykcyjnych, uproszczonej minimalnej stawki podatkowej, uproszczonej efektywnej stawki podatkowej, uproszczonych podatków kwalifikowanych oraz zrealizowanego zysku przed opodatkowaniem.

Art. 146 [Tymczasowa bezpieczna przystań CbCR – zasady ogólne]

Art. 146 stanowi dalszą implementację ww. dokumentu i określa zasady ogólne stosowania tymczasowej bezpiecznej przystani CbCR. Art. 146 ust. 1 wprowadza możliwość dokonania wyboru, na podstawie którego nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków należnego za rok podatkowy rozpoczynający się przed 31 grudnia 2026 r. i kończący się przed 1 lipca 2028 r. za.

W ust. 1 określono podstawowe warunki, które muszą zostać spełnione, aby móc dokonać takiego wyboru. Konieczne jest spełnienie co najmniej jednego z trzech następującego warunków:

- 1) testu *de minimis*, tj. osiągnięte przychody znajdują się poniżej określonego progu, lub
- 2) testu efektywnej stawki podatkowej, tj. efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od określonej stawki, lub
- 3) testu rutynowych zysków, tj. zrealizowany zysk przed opodatkowaniem jest równy lub niższy od kwoty substratu majątkowo-osobowego obliczonej zgodnie z art. 101 ustawy.

Podkreślenia wymaga, że na potrzeby określenia spełnienia warunku trzeciego konieczne jest przeprowadzenie pełnych kalkulacji w zakresie substratu majątkowo-osobowego.

Kolejne ustępy uszczegółwiają zasady stosowania ust. 1. Ust. 2 określa zasady stosowania ust. 1, kiedy niezrealizowana strata netto z tytułu wartości godziwej przekracza 50 milionów EUR. Ust. 3 i 4 wskazują natomiast jednostki, dla których ust. 1 nie ma zastosowania. Zgodnie z ust. 3 nie będzie miał on zastosowania do jednostek składowych grupy o kilku jednostkach dominujących, kiedy grupa ta nie składa jednej kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów. Zgodnie z ust. 4 nie będzie on miał natomiast zastosowania do jednostek bezpieczeństwa, jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, co do której dokonano wyboru, o którym mowa w art. 125 oraz jednostek składowych, w odniesieniu do których za rok bezpośrednio poprzedzający rok podatkowy powinien być wykazany należny globalny podatek wyrównawczy lub podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków, który nie podlegał zasadom ust. 1 lub który podlegał tym zasadom, a podatnik nie dokonał wyboru, zgodnie z którym był on równy zeru.

Dalsze ustępy art. 146 wprowadzają regulacje wynikające z Wytycznych Administracyjnych z grudnia 2023 r., w szczególności w zakresie tzw. porozumień skutkujących arbitrażem z tytułu rozbieżności (*hybrid arbitrage arrangements*).

W świetle ust. 11, przez porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności rozumie się:

- porozumienie zmniejszające przychód (w świetle ust. 12 chodzi o transakcję skutkującą z jednej strony odliczeniem kosztu / wykazaniem straty a z drugiej strony niewykazaniem odpowiedniego przychodu lub zysku)
- porozumienie podwajające stratę (zdefiniowane w ust. 14),
- porozumienie podwajające wydatek (zdefiniowane w ust. 16).

Skutki zawarcia jednego z powyższych porozumień są określone w ust. 9. W świetle tego przepisu, jeżeli po dniu 15 grudnia 2022 r. jednostka składowa zawarła porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności dokonując obliczeń na potrzeby tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR należy dokonać następujących korekt:

- wyłączyć kwotę wydatków lub strat powstających wskutek porozumienia zmniejszającego przychód lub porozumienia podwajającego stratę z ustalania kwoty zysku przed opodatkowaniem;
- wyłączyć z podatku CIT kwotę tego podatku powstającą wskutek porozumienia podwajającego wydatek.

Art. 147 [Tymczasowa bezpieczna przystań dla podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków]

Przepis **art. 147** wdraża Wytyczne z grudnia 2023 r. w zakresie pkt 5.2: Tymczasowa Bezpieczna Przystań dla podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (ang. *Transitional UTPR Safe Harbour*).

Zgodnie tymi wytycznymi, ponieważ podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków został zaprojektowany jako rozwiązanie uszczelniające System GloBE (obok podstawowego, globalnego podatku wyrównawczego), nie wydaje się być racjonalnym, aby w pierwszych latach działania Systemu GloBE nakładać taki podatek na jednostki składowe działające w jurysdykcjach jednostek dominujących najwyższego szczebla. Jurysdykcje jednostek dominujących powinny mieć wystarczająco czasu, aby wprowadzić chociaż same krajowe podatki wyrównawcze.

Dlatego w wyznaczonym przez Inclusive Framework okresie, w wyliczeniu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków nie uwzględnia się kwot dotyczących nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji spółki matki (nie uwzględnia się tylko w wyliczeniu tzw. podatku całkowitego, art. 35), jeżeli w tej jurysdykcji nominalna stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wynosi co najmniej 20%.

Inclusive Framework wyznaczyło ten okres na następujące po sobie lata podatkowe, które nie trwają dłużej niż 12 miesięcy i kończą się nie później niż 31 grudnia 2026 r. Efektywnie, o czym wspominają Wytyczne Administracyjne, jest to okres dwóch lat podatkowych: 2025 i 2026.

Przykład:

UPE zlokalizowane jest w jurysdykcji „A” i posiada: 1 jednostkę składową w jurysdykcji „A”, 2 jednostki składowe w jurysdykcji „B” oraz 1 jednostkę składową w Polsce. W jurysdykcji „A” oraz w jurysdykcji „B” nie wprowadzono systemu GloBE, natomiast w Polsce wprowadzono System GloBE. Wszystkie jednostki składowe tej grupy są nisko opodatkowane. Jednostka składowa zlokalizowana w Polsce, jest podatnikiem i wylicza podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków zgodnie z działem IV. Podatnik wybiera stosowanie opisywanej tymczasowej bezpiecznej przystani. Następnie, wylicza całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Czyli sumuje kwoty jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego jednostek składowych tylko z jurysdykcji „B”, ponieważ jurysdykcja „A” została objęta bezpieczną przystanią a Polski nie uwzględnia się

w tym wyliczeniu. Kolejnym krokiem jest obliczenie faktycznego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Jest to iloczyn całkowitego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków oraz udziału Rzeczypospolitej Polskiej. Jednak, ponieważ nie uwzględniono w wyliczeniu kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego dla jurysdykcji „A”, podatek który przypadnie na polskiego podatnika jest adekwatnie mniejszy.

Art. 148 [Pierwszy rok podatkowy a tymczasowa bezpieczna przystań CbCR]

Art. 148 recypuje treść Wytycznych z lipca 2023 r.¹⁷⁷ W świetle tego przepisu, pierwszy rok podatkowy jednostki zbywającej, o którym mowa w art. 130 ust. 1, nie obejmuje roku podatkowego, za który w odniesieniu do tej jednostki stosuje się zwolnienie, o którym mowa w art. 146 (bezpieczną przystań CbCR).

Oddział 2 - Alokacja podatków kwalifikowanych przy mieszanych systemach opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych

Art. 149 -151 [Mieszany system opodatkowania CFC]

Art. 149-151 stanowią wdrożenie Wytycznych Administracyjnych z lutego oraz grudnia 2023 r., określających specjalne zasady przypisywania podatków kwalifikowanych, które znajdują zastosowanie do jednostek zlokalizowanych w jurysdykcjach, gdzie obowiązuje tzw. mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych. Definicję analizowanego reżimu opodatkowania przedstawiono w art. 149 ust. 1. Wskazuje ona na szczególną konstrukcję systemu opodatkowania poszczególnych jednostek objętych zakresem zastosowania niniejszej ustawy z tytułu dochodu uzyskiwanego za pośrednictwem jednostek uznawanych na mocy przepisów podatkowych obowiązujących w danej jurysdykcji za zagraniczne jednostki kontrolowane (dalej określanych również **ZJK**). W ramach mieszanych systemów opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych weryfikacji powstania zobowiązania podatkowego nie dokonuje się - w odróżnieniu od obowiązującego w rodzimej ustawie CIT art. 24a - na zasadzie jednostkowej, tj. każdorazowo w odniesieniu do działalności konkretnej jednostki mającej status ZJK. W mieszanych systemach opodatkowania ZJK dąży się do zapewnienia, aby łączny dochód ze źródeł zagranicznych, będący w faktycznym posiadaniu podatnika poprzez ZJK, został objęty minimalnym poziomem opodatkowania. Weryfikacji tej okoliczności dokonuje się w drodze łączenia dochodu, straty oraz uwzględnienia podatków zapłaconych przez wszystkie ZJK, których udziałowcem bądź uczestnikiem o analogicznym charakterze pozostaje podatnik zlokalizowany w jurysdykcji stosującej mieszany system opodatkowania ZJK.

Łączenie atrybutów podatkowych wszystkich ZJK powoduje, że zastosowanie do jednostki podlegającej opodatkowaniu w ramach mieszanego systemu opodatkowania ZJK regulacji art. 93 ust. 1 pkt 3 - której treścią jest przypisanie podatku kwalifikowanego zapłaconego w odniesieniu do dochodu danej ZJK do tej jednostki - byłoby utrudnione bądź zupełnie niemożliwe. Uwzględniając zidentyfikowane problemy, jak również w trosce o zwiększenie pewności podatkowej oraz ułatwienie administrowania Systemem GloBE, opracowano specjalną, uproszczoną metodologię alokacji podatku kwalifikowanego obciążającego jednostkę składową w ramach analizowanego reżimu opodatkowania dochodów ZJK. Przy

¹⁷⁷ Wytyczne z lipca 2023 r., pkt 4, par. 54.

czym przewiduję się, iż zaprojektowany uproszczony sposób przypisania podatku kwalifikowanego do ZJK będzie stosowany wyłącznie w odniesieniu do lat podatkowych, które rozpoczynają się w 31 grudnia 2025 r. lub wcześniej i kończą się do 30 czerwca 2027 r.

Punktem wyjścia dla ustalenia kwoty podatku kwalifikowanego przypisywanego do ZJK w jurysdykcjach, w których funkcjonuje mieszany system opodatkowania ZJK, jest określenie klucza przydziału. Zgodnie ze wzorem wskazanym w ust. 1 jest on ustalany dla każdej zagranicznej jednostki kontrolowanej w drodze pomnożenia przypisywanego jednostce składowej, jednostce joint venture bądź jednostce zależnej joint venture kwoty dochodu ZJK przez różnicę między stosowaną stawką a efektywną stawką podatkową. Stosowana stawka to wartość wyrażająca przyjęty minimalny poziom opodatkowania, jakiemu powinny podlegać dochody ZJK. Natomiast efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału posiada znaczenie określone w art. 11 ust. 4, z tą różnicą, że na potrzeby ustalenia klucza przydziału nie uwzględnia się podatków kwalifikowanych wynikających z przepisów o kontrolowanych jednostkach zagranicznych, co wynika z ust. 6 pkt 1.

Należy mieć na względzie, iż w określonych sytuacjach dla jednostek tej samej grupy międzynarodowej zlokalizowanych w jednej jurysdykcji może powstać konieczność obliczenia kilku efektywnych stawek podatkowych. Z sytuacją tą będziemy mieli do czynienia, jeśli w danej jurysdykcji grupa międzynarodowa posiada jednostki, względem których przepisy niniejszej ustawy przewidują szczególne sposoby określania efektywnej stawki podatkowej, takie jak jednostki joint venture, jednostki zależne joint venture, mniejszościowe jednostki składowe, lub jednostki inwestycyjne oraz ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne. W odniesieniu do takich sytuacji należy obliczyć klucz przydziału z uwzględnieniem stawki podatkowej określonej według przepisów właściwych dla danej kategorii jednostek.

Zgodnie z art. 149 ust. 6 pkt 2 przy określeniu efektywnej stawki podatkowej kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze uwzględnia się jedynie w przypadku, gdy mieszany system opodatkowania ZJK obowiązujący w danej jurysdykcji umożliwia zaliczenie tego podatku na tych samych zasadach, jakie obowiązują względem każdego innego podatku kwalifikowanego. Jeśli zaś wyliczona efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od obowiązującej stawki podatkowej lub minimalnej stawki podatkowej, uznaje się, że wartość klucza przydziału wynosi zero, o czym stanowi ust 2.

Wyliczenie wartości klucza przydziału umożliwia ustalenie kwoty podatku kwalifikowanego przypisywanego – na potrzeby określenia skorygowanych podatków kwalifikowanych – każdej z zagranicznych jednostek kontrolowanych. Stosownie do postanowień art. 149 ust. 1 dokonuje się tego w drodze pomnożenia kwoty podatku kwalifikowanego przypisanego jednostce w ramach mieszanego systemu opodatkowania ZJK przez wartość klucza przydziału określonego dla danej zagranicznej jednostki kontrolowanej. Uzyskaną wartość należy następnie podzielić przez sumę kluczy przydziału określonych dla wszystkich zagranicznych jednostek kontrolowanych w odniesieniu do których dana jednostka będąca częścią grupy międzynarodowej podlega opodatkowaniu. Przy czym suma kluczy przydziału obejmuje każdorazowo klucze przydziału obliczone dla wszystkich ZJK, niezależnie od tego, że dla jednostek zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji określa się kilka efektywnych stawek podatkowych. Konieczność określenia kilku efektywnych stawek podatkowych, a co za tym idzie kilku kluczy przydziału powstaje, jeśli przepisy niniejszej ustawy przewidują konieczność ustalenia stawki podatkowej dla określonych kategorii jednostek odrębnie od pozostałych

jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji. Sytuacja taka będzie mieć miejsce jeśli pośród jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji występują jednostki o szczególnym charakterze - jednostki inwestycyjne, ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne, jednostki joint venture, jednostki zależne joint venture bądź mniejszościowe jednostki składowe.

Art. 150 ustanawia alternatywny sposób określania efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału w odniesieniu do sytuacji, gdy jednostka składowa nie jest zobowiązana do obliczenia efektywnej stawki w sposób przewidziany w art. 11 ust. 4. Potrzeba zastosowania niniejszej regulacji aktualizuje się w odniesieniu do jednostek będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi:

- zlokalizowanych w jurysdykcji, do której znajduje zastosowanie wybór, o którym mowa w art. 125, tj. zwolnienie w zakresie obliczenia globalnego podatku wyrównawczego (*QDMTT safe harbour*);
- zlokalizowanych w jurysdykcji, do której znajduje zastosowanie wybór, o którym mowa w art. 146 ust. 1, ustanawiający możliwość skorzystania z tymczasowej bezpiecznej przystani CbCR;
- zlokalizowanych w jurysdykcji, dla której nie dokonuje się obliczenia efektywnej podatkowej stosownie do postanowień art. 11 ust. 4 z przyczyn innych niż wskazane powyżej.

W przypadku nieobliczania efektywnej stawki podatkowej w sposób przewidziany w art. 11 ust. 4 z powodu korzystania przez jednostki zlokalizowane w danej jurysdykcji ze zwolnienia z obliczania globalnego podatku wyrównawczego w związku obowiązywaniem w tej jurysdykcji kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, efektywną stawkę podatkową w kluczu przydziału oblicza się zgodnie z art. 150 ust. 1. Wartość ta określana jest wówczas poprzez podzielenie sumy podatków kwalifikowanych uwzględnionych w obliczaniu efektywnej stawki podatkowej zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji oraz kwoty kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego należnego za dany rok podatkowy uwzględnionego na zasadach określonych w art. 149 ust. 5 pkt 2, przez sumę dochodów tych jednostek określoną zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji.

W sytuacji określonej w ust. 150 ust. 1 pkt 2 efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału określana jest zgodnie z postanowieniami art. 145 pkt 6. Odpowiada więc ona ilorazowi uproszczonych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji oraz zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji. Co istotne, wyżej przedstawiony sposób określenia efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału znajduje zastosowanie niezależnie od tego na podstawie której z przesłanek wskazanych w art. 146 ust. 1 pkt 1-3 dokonywany jest wybór stosowania tymczasowej bezpiecznej przystani CbCR. Z kolei w przypadkach, gdy dana grupa międzynarodowa nie jest zobowiązana do obliczania efektywnej stawki podatkowej z powodów odmiennych niż określone w art. 150 pkt 1 lub 2, efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału określana jest na podstawie ilorazu uproszczonych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji oraz zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji. Odstępstwo

względem metody określania klucza przydziału z pkt. 2 polega na konieczności ustalenia zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji w oparciu o dane wynikające z kwalifikowanego sprawozdania finansowego zdefiniowanego w art. 145 pkt 3 zamiast posiłkowania się tymi danymi wynikającymi z informacji o grupie podmiotów, określonej w art 145 pkt 2.

Zarówno w przypadku wyboru bezpiecznej przystani w zakresie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, o którym mowa w art. 125, jak i dokonania wyboru na podstawie art. 146 w zakresie korzystania z tymczasowej bezpiecznej przystani, mogą powstać sytuacje, gdy dana grupa międzynarodowa nie jest uprawniona do skorzystania z ww. wymienionych preferencji w odniesieniu do wszystkich jednostek zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji. Z zasygnalizowanym stanem rzeczy będziemy mieli do czynienia, jeśli grupa międzynarodowa posiada w tej samej jurysdykcji oprócz jednostek składowych objętych dyspozycją art. 125 i art. 146, również jednostki inwestycyjne bądź jednostki joint venture, które nie są objęte zakresem zwolnień ustanowionych w przywołanych przepisach. W opisanych okolicznościach obliczenie efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału dla poszczególnych jednostek powinno dokonać się z uwzględnieniem zarówno art 149 jak i art. 150, o czym stanowi 150 ust. 2. Mając na uwadze przywołaną treść obliczenie efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału dla jednostek objętych zakresem regulacji art. 125 bądź art. 145 powinno dokonać się zgodnie z odpowiednimi postanowieniami art. 150. W odniesieniu do pozostałych jednostek efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału obliczana jest w sposób przewidziany w art 149.

Postanowienia **art. 151** określają zasady przydziału podatku nałożonego w ramach mieszanego systemu opodatkowania ZJK dla jednostek nieobjętych zakresem niniejszej ustawy, a więc jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture, czy też jednostkami zależnymi joint venture. Przydzielony ww. jednostkom kwalifikowany podatek podlega wyłączeniu ze skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych, jednostek joint venture oraz jednostek zależnych joint venture. Ust. 2 określa zasady wyliczenia klucza przydziału dla jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture, czy też jednostkami zależnymi joint venture, jeżeli dla poszczególnych jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji znajdują zastosowanie różne sposoby określenia efektywnej stawki podatkowej. Klucz przydziału określany jest wówczas w oparciu o efektywną stawkę podatkową w kluczu przydziału znajdującą zastosowanie do jednostek, których łączny przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej jest największy.

Ust. 3 określa sposób wyliczenia efektywnej stawki podatkowej, stanowiącej konieczny element obliczenia klucza przydziału w sytuacji, gdy należy przypisać podatek kwalifikowany do zagranicznych jednostek kwalifikowanych niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture bądź jednostkami zależnymi joint venture, zlokalizowanych w jurysdykcji, dla których nie dokonuje obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 bądź w sposób przewidziany w art. 150. Obowiązek ustalenia efektywnej stawki podatkowej nie zaktualizuje się między innymi, jeśli dana jednostka posiada udziały własnościowe w jednostkach będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi, które nie są jednostkami składowymi (ponieważ nie spełniają warunków do objęcia metodą konsolidacji liniowej), jak również nie spełniają przesłanek do uznania je za jednostki joint venture bądź jednostki zależne joint venture. W przypadkach odpowiadających przedstawionemu stanowi faktycznemu ustalenie efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału dokonuje się w

drodze podzielenia łącznego księgowego dochodu wszystkich jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture przez sumę podatków kwalifikowanych ujętych w księgach rachunkowych wszystkich takich jednostek.

Finalnie, z treści art. 151 wynika, iż obliczony na podstawie tego przepisu klucz przydziału powinien zostać konsekwentnie uwzględniony również w sumie kluczy przydziału, na potrzeby ustalenia ostatecznej kwoty kwalifikowanego podatku przypisywanego danej jednostce.

Rozdział 2 – Przepisy przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy

Art. 152 i art. 153 [Możliwość stosowania systemu GloBE od roku 2024]

Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych weszły z życie z dniem 23 grudnia 2022 r. (art. 58 Dyrektywy). Zgodnie z jej art. 56, państwa członkowskie były zobowiązane, co do zasady, do jej implementacji do dnia 31 grudnia 2023 r. tj. ze skutkiem od 2024 r.

Biorąc pod uwagę konstrukcję Systemu GloBE opóźnienie w implementacji Dyrektywy nie musi prowadzić do zwolnienia grup międzynarodowych z obowiązku zapłaty podatków wyrównawczych. Wynika to z istoty funkcjonujących w tym systemie rozwiązań, w szczególności w związku z działaniem Zasady IIR. W tym kontekście należy podkreślić, iż źródłem obowiązku podatkowego nakładanego w ramach Systemu GloBE na jednostki dominujące grupy, a w pierwszej kolejności na jej jednostkę dominującą najwyższego szczebla (UPE) jest nisko opodatkowany dochód jednostki składowej takiej grupy zlokalizowanej w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, czyli dochód tzw. „nisko opodatkowanej jednostki składowej” (LTCE). Dochód ten przypisywany jest danemu podatnikowi zgodnie z kolejnością wynikającą z zasady IIR (art. 5-8 Dyrektywy). Zasada IIR w swojej konstrukcji zakłada możliwość obowiązywania Systemu GloBE tylko w niektórych jurysdykcjach, w których zlokalizowane są jednostki dominujące danej grupy. Oznacza to, że dla skuteczności Systemu GloBE, co do zasady, nie jest konieczne wdrożenie go przez wszystkie jurysdykcje, w których są zlokalizowane jednostki składowe danej grupy, a takie częściowe wdrożenie nie niweluje skuteczności Systemu GloBE. Wynika to z tego, iż wysokość nisko opodatkowanego dochodu LTCE (a także konsekwentnie jej podatku, o którym mowa w przepisach dyrektywy) jest zasadniczo niezależna od tego, która jednostka dominująca grupy (tj. której jurysdykcji) będzie obowiązana - zgodnie z Zasadą IIR - do opodatkowania takiego dochodu¹⁷⁸. Celem stosowania Zasady IIR jest wyłącznie ustalenie jednostki obowiązanej do poboru podatku wyrównawczego. Tym samym, w przypadku gdy jurysdykcja, w którym znajduje się jednostka składowa posiadająca pierwszeństwo w „poborze” podatku wyrównawczego nie wdrożyło rozwiązań przewidzianych Systemem GloBE. Zasada IIR nakazuje „poszukiwać” podmiotu do tego obowiązanej niżej w strukturze własności grupy. W przypadku, gdy taki podmiot (jednostka dominująca niższego szczebla; IPE) istnieje i jest zlokalizowany w jurysdykcji, która wdrożyła System GloBE, dochód LTCE jest opodatkowywany „w rękach tego podmiotu”

¹⁷⁸ Pewne różnice w tym zakresie mogą wynikać z wysokości posiadanych przez daną jednostkę dominującą udziałów własnościowych w LTCE, a zatem przypisania im innych kwot dochodu (podatku) LTCE.

(stosownie do posiadanego udziału własnościowego w LTCE), a tym samym cele Dyrektywy zostają osiągnięte.

Jak wynika z powyższego, wdrożenie bądź niewdrożenie przez daną jurysdykcję systemu GloBE, samo w sobie, nie decyduje o wysokości łącznego opodatkowania podatkiem wyrównawczym jednostek składowych grupy, a tym samym o wysokości łącznego obciążenia finansowego z tego tytułu z punktu widzenia całej grupy międzynarodowej. Tym samym, w praktyce sposób działania Zasady IIR można rozpatrywać w kontekście podziału władztwa podatkowego (z tytułu podatku wyrównawczego) między jurysdykcjami, przy czym z punktu widzenia funkcjonalności Systemu GloBE nie ma żadnych przeciwwskazań, aby władztwo to pozostawało w jurysdykcji spółki dominującej najwyższego szczebla. Rezygnacja z tego władztwa powinna być rozpatrywana wyłącznie w kontekście suwerennej decyzji danej jurysdykcji. W tych samych kategoriach należy rozpatrywać decyzję danej jurysdykcji o objęciu jego jednostek składowych kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym.

Mając na uwadze opisaną powyżej specyfikę systemu opodatkowania GloBE, w art. 152 projektu zaproponowano rozwiązanie umożliwiające danej grupie „samoopodatkowanie się” w Rzeczypospolitej Polskiej w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r., przy czym oczywiście, jak wskazano, tego rodzaju decyzji ze strony takiej grupy nie należy rozumieć literalnie. Będzie to bowiem decyzja w przedmiocie miejsca (jurysdykcji), w którym wykazany zostanie podatek wyrównawczy, a nie w zakresie jego wysokości. Jak bowiem wskazano Zasada IIR nie decyduje o wysokości podatku wyrównawczego, lecz o uprawnieniu (czy też obowiązku) do jego wykazania i pobrania, czyli o władztwie podatkowym. Co istotne, inaczej niż w przypadku np. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podział tego władztwa nie jest efektem porozumienia między dwiema jurysdykcjami, a tym samym nie ma charakteru „sztywnego” rozumianego w ten sposób, iż rzeczenie się tego władztwa jest okolicznością, na którą może się powoływać druga jurysdykcja. Jak podkreślono, decyzja w tym zakresie jest jednostronną decyzją danej jurysdykcji. Co więcej, w związku ze sposobem działania Zasady IIR, to właśnie decyzja tej jurysdykcji o niestosowaniu systemu GloBE otwiera możliwość jego stosowania przez inną jurysdykcję. Ta inna jurysdykcja ma bowiem jedynie wtórne władztwo podatkowe w tym zakresie

Jak już podkreślono, z punktu widzenia danej grupy decyzja w tym zakresie zasadniczo nie wpływa na ogólny poziom obciążenia tej grupy. Ponadto z punktu widzenia grup z kapitałem zagranicznym, posiadających zlokalizowane w Polsce spółki zależne, decyzja o skorzystaniu z omawianej możliwości może być motywowana chęcią zastosowania uproszczeń odnoszących się do kalkulacji elementów konstrukcyjnych podatku wyrównawczego w zakresie dotyczącym polskich jednostek składowych takiej grupy.

Kwestia kwalifikacji polskiego rozwiązania w tym zakresie jest przedmiotem konsultacji z OECD i grupami roboczymi IF. Zwracamy uwagę, że wskazany mechanizm ma charakter wyboru dotyczącego terminu objęcia jednostek składowych zakresem opodatkowania, a dokonanie takiego wyboru ma charakter definitywny (po notyfikacji wyboru następuje obowiązek zastosowania zasad opodatkowania wyrównawczego, w sposób pełny, w tym z uwzględnieniem sankcji karnych). Tego typu wybory są dozwolone na gruncie Zasad GloBE – dotyczy to w szczególności wyboru dotyczącego opodatkowania jednostek wyłączonych.

Należy podkreślić, że to klasyfikacja przez OECD/IF będzie kluczowa na potrzeby korzystnego dla podatników rozliczenia w systemie GloBE, a nie ocena dokonana przez przedsiębiorstwa

czy pojedyncze państwa. Jeśli taka klasyfikacja zostanie przez Polskę uzyskana, to nie będzie mogła być podważona przez inne jurysdykcje. Przewiduje się, że decyzja o takiej klasyfikacji zostanie ogłoszona pod koniec 2024 r.

Zgodnie z proponowanym art. 152 **ust. 1** decyzja grupy o skorzystaniu z omawianego rozwiązania będzie mogła być podjęta w okresie od 1 marca 2026 r. do 30 maja 2026 r. Wskazanie takiego przedziału czasowego po pierwsze uwzględnia termin składania pierwszych Informacji GloBE (do 30 czerwca 2026 r.), dając przy tym czas administracji podatkowej na przygotowanie się do przyjmowania tych deklaracji. Jest też wielce prawdopodobne, że w tym terminie grupy dysponować będą już szczegółowymi wyliczeniami pozwalając im na podjęcie świadomej decyzji w tym zakresie. Z uwagi na znaczenie składanego oświadczenia w omawianym przepisie przewidziano, iż powinno ono przybrać formę aktu notarialnego. Oświadczenie składa jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana w Polsce, a w przypadku grup z zagraniczną UPE - poszczególne jednostki składowe zlokalizowane w Polsce; zob. **ust. 3 i 4**).

Przepis **ust. 5** wskazuje na właściwość urzędu skarbowego, do którego takie oświadczenia należy składać.

Skutkiem złożenia ww. oświadczenia będzie obowiązek stosowania przez daną grupę przepisów ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych

i krajowych, tak jakby ustawa ta weszła w życie 1 stycznia 2024 r. (**ust. 2**) tj. co do zasady, w całej rozciągłości, do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r. Wyjątki w tym zakresie oraz niezbędne dostosowania określono w **art. 153**. Dotyczą one:

- zawartych w ustawie odniesień do „pierwszego roku, za który grupa jest obowiązana do stosowania ustawy” oraz do „dnia wejścia w życie niniejszej ustawy”
- określenia obowiązującej w roku 2024 wartości procentowej wyłączeń z tytułu kwalifikowanych kosztów płac (9,8%) oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych (7,8%) branych pod uwagę przy ustaleniu substratu majątkowo-osobowego
- wyłączenia stosowania w roku 2024 przepisów ustawy w zakresie dotyczącym podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Zgodnie bowiem z przepisem art. 56 akapit trzeci Dyrektywy państwa członkowie zostały zobowiązane do wdrożenia przepisów art. 12, 13 i 14 Dyrektywy (z wyjątkiem, niedotyczącego Polski, art. 50 ust. 2) od lat podatkowych rozpoczynających się po dniu 31 grudnia 2024 r.

Art. 154 [Przedłużone terminy składania GIR i zeznań]

Regulacja **art. 154** nie ma swojego odpowiednika w Dyrektywie. Wdraża ona uzgodnienie zawarte w Wytycznych z grudnia 2023 r.¹⁷⁹, stanowiące reakcję na dostrzeżony problem możliwości wystąpienia grup z krótszym (niż 12-miesięczny) okresem sprawozdawczym, a co za tym idzie wystąpienia sytuacji, gdy termin na złożenie Informacji GloBE lub zawiadomienia, o którym mowa w art. 133 ust. 7 projektu, będzie upływał przed 30 czerwca 2026 r. Należy w tym miejscu wskazać, iż założeniem Systemu GloBE było, aby zarówno podatnicy, jak i administracje podatkowe, mogły właściwie przygotować się do wdrożenia systemu

¹⁷⁹ Pkt 5 “*Transitional Filing Deadlines for MNE Groups with Short Reporting Fiscal Years*”

przyjmowania i obsługi GIR, co wyrażało się w przyjęciu faktycznego 30-miesięcznego okresu w tym zakresie (liczonego o 1 stycznia 2024 r., tj. do 30 czerwca 2026 r.).

Identyfikując sytuacje, w których obecne reguły stosowania Systemu GloBE prowadziłyby do konieczności składania GIR (lub zawiadomienia) przed upływem tego 30-miesięcznego okresu (czyli przed 30 czerwca 2026 r.), w ww. Wytycznych przyjęto, że termin na złożenie GIR, jak i zawiadomienia - w odniesieniu do żadnego roku sprawozdawczego (nie tylko 2024) – nie powinien upływać przed 30 czerwca 2026 r. Z tego względu w **ust. 1 pkt 1** omawianego przepisu ten dzień wskazano jako najwcześniejszy dzień upływu terminu na złożenie GIR, niezależnie od terminu, jaki wynikałby ze stosowania przepisów projektowanej ustawy do jakichkolwiek stanów faktycznych.

Przepis **ust. 1 pkt 2** przewiduje analogiczną regulację jak powyżej w odniesieniu do każdego z zeznań, o których mowa w art. 134 ust. 1 projektu, oraz wpłaty podatku wynikającego z takiego zeznania.

Przepis **ust. 2** ogranicza natomiast prawo do stosowania przepisów art. 133 ust. 10 i 134 ust. 2 projektu (przewidujących dłuższy o 3 miesiące okres na złożenie GIR oraz zeznania), jak również art. 128 ust. 7 dotyczącego odpowiednio dłuższego terminu na zawiadomienia, w przypadku grupy posiadającej w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2023 r. jednostki składowe zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli grupa ta spełniała warunki do objęcia jej zakresem Dyrektywy w tym roku podatkowym - chyba, że grupa ta dokonała wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1 projektu. W takim bowiem przypadku rok 2024 będzie zawsze jej pierwszym rokiem podatkowym (*transition year*) w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w art. 47 Dyrektywy.

Art. 155 [Wartość substratu – koszty płac]

Na podstawie **art. 155 ust. 1** określona została wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o którym mowa w art. 101 ust. 3 ustawy.

Zgodnie z ust. 1 wynosi ona dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2024 r. - 9,6%,
- 2) 31 grudnia 2025 r. - 9,4%,
- 3) 31 grudnia 2026 r. - 9,2%,
- 4) 31 grudnia 2027 r. - 9,0%,
- 5) 31 grudnia 2028 r. - 8,2%,
- 6) 31 grudnia 2029 r. - 7,4%,
- 7) 31 grudnia 2030 r. - 6,6%,
- 8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. - 5,8%.

Na gruncie **ust. 2** z kolei wskazana została wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5 ustawy.

Zgodnie z ust. 2 wynosi ona dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2024 r. - 7,6%,

- 2) 31 grudnia 2025 r. - 7,4%,
- 3) 31 grudnia 2026 r. - 7,2%,
- 4) 31 grudnia 2027 r. - 7,0%,
- 5) 31 grudnia 2028 r. - 6,6%,
- 6) 31 grudnia 2029 r. - 6,2%,
- 7) 31 grudnia 2030 r. - 5,8%,
- 8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. - 5,4%.

Art. 156 [Restrukturyzacje dokonane przed wejściem w życie ustawy]

Zgodnie z **art. 156** w przypadku, gdy grupa objęta Systemem GloBE dokonała restrukturyzacji (w rozumieniu przepisów rozdziału 1 działu VIII), w okresie 4 lat poprzedzających dzień wejścia w życie ustawy, minimalny przychód grupowy, o którym mowa w art. 4, ustala się odpowiednio według zasad określonych w tym rozdziale.

Art. 157 [Pierwszy rok objęty zakresem ustawy w przypadku roku innego niż kalendarzowy]

Stosownie do **art. 157 ust. 1** w przypadku jednostki dominującej najwyższego szczebla, która sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy za rok podatkowy, inny niż rok kalendarzowy, rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2025 r., a kończący po dniu 31 grudnia 2024 r., przepisy ustawy mają zastosowanie od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 1 stycznia 2025 r. Zgodnie z **ust. 2** niniejszą regulację stosuje się odpowiednio w przypadku:

- każdej jednostki składowej grupy, o której mowa w **ust. 1**,
- jednostek szczególnej grupy, którą tworzą centrala i stały zakład.

Art. 158 [5-letni początkowy okres działalności – przepisy przejściowe]

Art. 158 zawiera przepisy przejściowe dotyczące 5-letniego okresu początkowej działalności grupy międzynarodowej, jak również odpowiedniego 5-letniego okresu dla grupy krajowej, o których mowa w art. 128 i 129 ustawy.

W przypadku grup międzynarodowych, o których mowa w art. 128 i 129 ust. 1 oraz które spełniają warunki dotyczące minimalnego przychodu grupowego z dniem wejścia ustawy w życie, a zarazem wchodzą w zakres Dyrektywy za rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2023 r., wskazany pięcioletni okres liczy się od tego terminu. Tym samym, pięcioletni okres liczy się od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r.

Podobnie, w przypadku grup krajowych, jeżeli grupa krajowa weszła w zakres przepisów Dyrektywy już za rok rozpoczęty po 31 grudnia 2023 r., 5-letni okres liczy się od tego roku (przy czym w tym przypadku grupa krajowa nie musi spełniać warunków wskazanych w art. 128 ust. 1).

Natomiast w przypadku podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, zgodnie z Dyrektywą termin wejścia w życie przepisów w tym zakresie jest o rok późniejszy; stąd, w tym przypadku pierwszy rok spełniania warunków, o których mowa

w art. 128 ust. 1, liczy się od początku pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2024 r.

Art. 159 Objęcie opinii porozumieniem inwestycyjnym

Zgodnie z art. 159, zmiana wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego, która polega na objęciu zakresem porozumienia inwestycyjnego opinii o opodatkowaniu wyrównawczym może dotyczyć wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego złożonego przed 1.1.2025 r.

Art. 160 Rada do spraw Opodatkowania Wyrównawczego

Zgodnie z art. 160 tworzy się Radę do spraw Opodatkowania Wyrównawczego. Radę powołuje się na pierwszą kadencję w terminie 90 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 161 [Określenie maksymalnego limitu wydatków z budżetu państwa w związku z ustawą]

Art. 161 realizuje wymóg wynikający z art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych zgodnie z którym w przyjmowanych przez Radę Ministrów projektach ustaw, których skutkiem finansowym może być zmiana poziomu wydatków jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów, określa się w treści projektu maksymalny limit tych wydatków wyrażony kwotowo, na okres 10 lat budżetowych wykonywania ustawy, oddzielnie dla każdego roku, poczynając od pierwszego roku planowanego wejścia w życie ustawy, w podziale na budżet państwa, jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne oraz pozostałe jednostki sektora finansów publicznych. Jako, że projektowana ustawa wpływa tylko na wydatki budżetu państwa przepis art. 160 nie odnosi się do innych jednostek sektora finansów publicznych.

I tak, zgodnie z tym przepisem w latach 2024–2034 maksymalny limit wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na wykonanie zadań związanych z wdrożeniem i realizacją rozwiązań, o których mowa w projekcie, wynosi 369 940 000 zł, w tym w:

- 1) 2024 r. – 1 870 000 zł;
- 2) 2025 r. – 41 650 000 zł;
- 3) 2026 r. – 29 520 000 zł;
- 4) 2027 r. – 30 900 000 zł;
- 5) 2028 r. – 30 870 000 zł;
- 6) 2029 r. – 40 930 000 zł;
- 7) 2030 r. – 34 370 000 zł;
- 8) 2031 r. – 35 840 000 zł;
- 9) 2032 r. – 43 220 000 zł;
- 10) 2033 r. – 37 070 000 zł;
- 11) 2034 r. – 40 700 000 zł.

W przypadku zagrożenia przekroczeniem lub przekroczenia przyjętych na dany rok budżetowy maksymalnych limitów ww. wydatków zostanie zastosowany mechanizm korygujący, polegający na obniżeniu wydatków związanych z realizacją zadań wynikających z regulacji wprowadzanych niniejszą ustawą. Organem właściwym do monitorowania wykorzystania limitów wydatków oraz wdrożenia mechanizmu korygującego jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Art. 162 [Wejście w życie]

Przepis **art. 162** stanowi, że projektowana ustawa wejdzie w życie, co do zasady, z dniem **1 stycznia 2025 r.** Wyjątkiem jest:

- art. 144 dotyczący zmian ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia,
- art. 140 pkt 4 w zakresie art. 14zq § 5 (dotyczącego ogłoszenia o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego), który wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

DODATKOWE INFORMACJE

Projektowana ustawa, z uwagi na jej zakres podmiotowy, pozostanie bez wpływu na warunki funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806) projekt został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji.

Projekt nie podlega notyfikacji zgodnie z procedurą określoną w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039 oraz z 2004 r. poz. 597).

Projekt ustawy nie wymaga zaopiniowania, dokonania konsultacji albo uzgodnienia z właściwymi instytucjami organami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

<p>Nazwa projektu Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Podsekretarz Stanu, Jarosław Neneman</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Łukasz Kuśmierz, Zastępca Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, tel: (22) 694-3326</p>	<p>Data sporządzenia 16.09.2024</p> <p>Źródło: Prawo UE</p> <p>Nr w wykazie prac UC20</p>
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Projekt implementuje do polskiego porządku prawnego przepisy dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1, zwanej dalej: „dyrektywą”). Celem dyrektywy jest wdrożenie w Unii Europejskiej (UE) globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania („zasad GloBE”), tj. głównej części tzw. Filaru II OECD.

Na podstawie tych zasad, na świecie ma zostać ustanowiony minimalny poziom opodatkowania działalności gospodarczej.

Filar II stanowi obok Filaru I jeden z dwóch elementów globalnej reformy podatkowej opracowywanej na forum *Inclusive Framework on BEPS*¹ (dalej jako: *Inclusive Framework*) przy współpracy z Organizacją Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej jako: OECD), w ramach *Projektu do spraw przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku 2.0* (tzw. BEPS 2.0).

Filar I OECD zakłada:

- w ramach Kwoty A, częściowe przeniesienie praw do opodatkowania do jurysdykcji, w których następuje konsumpcja dóbr i usług (dla największych i najbardziej dochodowych grup międzynarodowych) oraz
- w ramach Kwoty B, zmianę zasad cen transferowych dla transakcji sprzedaży, w ramach których dystrybutor hurtowy nabywa towary od podmiotu powiązanego w celu ich hurtowej dystrybucji na rzecz podmiotów niepowiązanych.

Filar II OECD składa się z:

- zasad GloBE, które wprowadzają minimalny globalny poziom efektywnego opodatkowania dużych przedsiębiorstw międzynarodowych (tzw. globalny minimalny podatek) oraz
- traktatowej zasady dodatkowego prawa do opodatkowania (STTR) pozwalającej państwom źródła na nałożenie dodatkowego opodatkowania na niektóre kategorie płatności wychodzące z danej jurysdykcji do podmiotów powiązanych w innej jurysdykcji.

Dyrektywa, a tym samym projekt implementujący dyrektywę, służą wprowadzeniu wyłącznie zasad GloBE.

Zasady GloBE zawarto w dokumencie *Inclusive Framework* pn. „Wyzwania Podatkowe Wynikające z Cyfryzacji Gospodarki - Modelowe Globalne Zasady Przeciwdziałania Erozji Podstawy Opodatkowania (Filar II)” (dokument ten dalej jako: Modelowe Zasady GloBE).

Modelowe Zasady GloBE razem z Komentarzem do Modelowych Zasad GloBE, Wytycznymi Administracyjnymi, oraz dokumentem o Deklaracji Informacyjnej GloBE, stanowią tzw. Ramy Implementacyjne (*Implementation Framework*). Dyrektywa powinna być interpretowana i implementowana z uwzględnieniem Ram Implementacyjnych.

W ramach prac prowadzonych pod egidą *Inclusive Framework* zidentyfikowano kilka kluczowych problemów dotyczących szeroko pojętej architektury międzynarodowego opodatkowania działalności gospodarczej. Po pierwsze, zaobserwowano występowanie konkurencji podatkowej pomiędzy jurysdykcjami. To jest: rywalizację pomiędzy państwami o jak najniższe stawki podatkowe (ang. *race to the bottom* – wyścig do dna lub wyścig w dół). W ocenie OECD oraz niektórych jurysdykcji zrzeszonych w *Inclusive Framework*, *race to the bottom* prowadzić ma do agresywnej optymalizacji podatkowej polegającej na lokowaniu dochodu przez grupy międzynarodowe (potocznie zwane

¹ Otwarte ramy OECD do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku.

korporacjami) w krajach o najniższym poziomie opodatkowania (np. w rajach podatkowych). W opinii OECD grupy międzynarodowe korzystając ze zjawiska *race to the bottom*, doprowadzają do sytuacji, w której:

- opodatkowanie następuje w jurysdykcji o niskiej efektywnej stawce podatkowej, a nie w miejscu wytworzenia wartości,
- jurysdykcje bogate mogą sobie pozwolić na obniżanie stawek podatkowych i rezygnację z dochodów podatkowych, co w efekcie pogłębia dalszy rozdzźwięk ekonomiczny między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się,
- państwo które chce pozostać atrakcyjnie inwestycyjnie, musi (jako efekt presji w wyścigu do dna) także obniżyć opodatkowanie na swoim terytorium, co przyczynia się do spadku ogólnego poziomu opodatkowania grup międzynarodowych na całym świecie.

W rozumieniu OECD, niektórych jurysdykcji zrzeszonych w Inclusive Framework oraz Komisji Europejskiej, zjawisko wyścigu w dół jest problemem globalnym i wymaga międzynarodowego rozwiązania.

Po drugie, OECD oraz Komisja Europejska zwracają uwagę, że zasady GloBE mogą także pomóc rozwiązać problemy erozji podstawy opodatkowania oraz przenoszenia zysków. Obecnie, przedsiębiorstwa międzynarodowe oddzielają swoją działalność holdingową (zarządczą, zwykle z ograniczoną substancją) od działalności operacyjnej i lokują tę działalność holdingową w jurysdykcjach o niskim poziomie opodatkowania. Następnie, grupy międzynarodowe przekierowują dochód z działalności operacyjnej do tych jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania. Ze względu na międzynarodowy charakter opisywanych zjawisk BEPS, także w tym zakresie, zasady GloBE mogą okazać się pomocne.

Z uwagi na fakt, że opodatkowanie wyrównawcze stanowi nowe rozwiązanie, implementacja przepisów w tym zakresie może skutkować pojawieniem się szeregu pytań ze strony podatników objętych regulacjami projektowanej ustawy w postaci wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

W ocenie projektodawcy, obecna procedura wydawania interpretacji indywidualnych nie jest dostosowana do złożoności i nowatorskiego charakteru wprowadzanych zasad GloBE. W szczególności istotnym jest, aby w ramach wykładni projektowanych przepisów brać pod uwagę Ramy Implementacyjne oraz aby posilkować się regułami, standardami i właściwymi przepisami dotyczącymi rachunkowości. Spójność wykładni polskich przepisów z Ramami Implementacyjnymi będzie brana pod uwagę w projektowanym przez Inclusive Framework procesie oceny legislacji (*peer review*). Wprowadzenie nowego, specjalistycznego procesu interpretacji może ułatwić spełnienie warunku spójności oraz zwiększyć pewność prawa podatkowego dla polskich podatników w kontekście międzynarodowym.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Odpowiedzią na opisane w punkcie pierwszym problemy opodatkowania międzynarodowego ma być wprowadzenie omawianym projektem systemu tzw. globalnego podatku minimalnego (zasad GloBE). Jest to rozwiązanie, w którym największe przedsiębiorstwa międzynarodowe i krajowe będą podlegały każdego roku sprawdzeniu, czy spełniają wymóg minimalnego efektywnego poziomu opodatkowania: 15%. Jeśli efektywny poziom opodatkowania dochodu dla danej grupy międzynarodowej, w określonej jurysdykcji, będzie wynosił poniżej 15% (tzw. efektywna stawka 15%), na taką grupę zostanie nałożony odpowiedni podatek wyrównawczy (ang. *top-up tax*).

Wprowadzany projektem system globalnego podatku minimalnego ma zostać oparty o trzy rodzaje podatku wyrównawczego:

1. globalny podatek wyrównawczy – w dyrektywie jako zasada włączenia dochodu do opodatkowania (dalej jako: IIR),
2. krajowy podatek wyrównawczy – w dyrektywie jako krajowy podatek wyrównawczy wynikający z art. 11 (dalej jako: QDMTT),
3. podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków – w dyrektywie jako zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków (dalej jako: UTPR).

IIR nakłada obowiązek zapłacenia odpowiedniego podatku wyrównawczego, co do zasady, na jednostkę dominującą najwyższego szczebla w grupie. System ten w założeniach jest podobny do funkcjonującego w wielu państwach, w tym w Polsce, reżimu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych. Jednostka dominująca grupy, w jurysdykcji w której ma siedzibę, powinna zapłacić podatek wyrównawczy od swoich nisko opodatkowanych jednostek zależnych w innych jurysdykcjach.

QDMTT działa w sposób podobny do IIR, z tą istotną różnicą, że prawo do poboru podatku wyrównawczego zostaje w państwie, w którym znajdują się nisko opodatkowane jednostki składowe grupy, a więc najczęściej, będzie on płacony w tej jurysdykcji, gdzie ulokowany został nisko opodatkowany dochód (a niekoniecznie tam gdzie jest jednostka dominująca).

Względem standardu OECD, IIR i QDMTT zostało rozszerzone w dyrektywie na duże grupy krajowe, czyli grupy jednostek operujące na terenie wyłącznie jednego państwa członkowskiego.

UTPR nakłada obowiązek zapłacenia podatku wyrównawczego od jednostki dominującej, na jednostki z grupy znajdujące się w danej jurysdykcji, w sytuacji gdy ta jednostka dominująca działa w innej jurysdykcji, w której nie ma IIR.

Efektom wprowadzenia zasad GloBE ma być stworzenie „*level playing field*”, to jest równego pola do gry. W sytuacji, gdy we wszystkich jurysdykcjach, które ten system wprowadzą, obowiązywać będzie efektywna stawka 15%, atrakcyjność podatkowa danej jurysdykcji nie będzie już istotnym czynnikiem przy lokowaniu inwestycji.

W opinii OECD oraz Komisji Europejskiej zasady GloBE zmniejszą także skalę zjawisk erozji podstawy opodatkowania i przrzućania zysku. Ponieważ przeniesienie działalności holdingowej do państwa o niskim poziomie opodatkowania spowoduje obowiązek zapłaty właściwego podatku wyrównawczego, zmniejszy się zachęta do tego typu optymalizacji. Również przrzućanie dochodu, w tym poprzez zwiększenie podatkowej bazy kosztowej, będzie bezproduktywne, jako że powodować będzie zwiększenie opodatkowania wyrównawczego (zwiększenie kosztów podatkowych obniża podatek CIT, co obniża efektywną stawkę, co zwiększa opodatkowanie wyrównawcze).

Jednocześnie, ze względu na złożoność systemu globalnego podatku minimalnego i konieczność zachowania spójności z Ramami Implementacyjnymi proponuje się wprowadzić nowe narzędzie interpretacyjne - opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

Opinia ta w założeniu stanowić ma „kwalifikowany” rodzaj interpretacji indywidualnej, dopasowany pod względem zakresu podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku, zakresu przedmiotowego interpretacji czy procedury wydawania interpretacji, do odrębności ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych. Opinia będzie wydawana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: Dyrektor KIS) na wniosek zainteresowanego i będzie stanowić dokument przyznający zainteresowanemu w przypadku zastosowania się do jego treści ochronę o charakterze analogicznym jak w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.

Projektowane przepisy o opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, uwzględniają specyfikę regulacji dot. opodatkowania wyrównawczego m.in. poprzez zastosowanie następujących rozwiązań:

- Ograniczenie kręgu podmiotów mogących wystąpić o wydanie opinii zasadniczo do podatników podatków wyrównawczych.
- Zwiększoną opłatę za opinię względem interpretacji indywidualnych.
- Utworzenie Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego (dalej: Rada GloBE) na wzór Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Na wniosek organu wydającego interpretację wspomniana Rada będzie opracowywać dokument opiniujący w zakresie m.in. prawidłowego rozumienia Ram Implementacyjnych czy odpowiedniego stosowania przepisów o rachunkowości.
- Ustalenie dłuższego, niż przy interpretacjach indywidualnych, terminu na wydanie opinii.
- Określony czas obowiązywania opinii.

Odrębność projektowanego rozwiązania w zakresie interpretacji przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym ma na celu, w szczególności uwzględnienie poziomu skomplikowania materii – zarówno w zakresie zawilości samych przepisów ustawy jak i złożoności prezentowanych zdarzeń (zważywszy, że dotyczyć one będą grup międzynarodowych i przeprowadzanych przez nie działań gospodarczych).

W związku z tym, że wnioski o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego będą dokumentami dotyczącymi wielowątkowych czynności podatników, w których poruszane będą wątpliwości powstałe na gruncie złożonych przepisów prawa podatkowego, standardów rachunkowości, wytycznych OECD/IF, a nawet prawa obowiązującego w innych państwach, powołanie składającego się z niezależnych ekspertów ciała doradczego w postaci Rady GloBE jest kluczowe dla zachowania najwyższego poziom merytorycznego wydawanych opinii. Zaangażowanie czynnika eksperckiego ma szczególnie doniosłe znaczenie w kontekście pożądanej spójności i funkcjonowania całego systemu GloBE oraz potencjalnego użytkowania wydawanych przez Dyrektora KIS opinii przez podmioty, których dotyczy opodatkowanie wyrównawcze, zlokalizowane w innych państwach OECD. Przewidujemy, że w związku ze specyfiką problematyki opodatkowania wyrównawczego, potrzeba zaopiniowania przedstawionych we wniosku zagadnień przez Radę GloBE może dotyczyć do 50% wszystkich wniosków. Istota działania tego organu jako organu pomocniczego i uzupełniającego proces opiniodawczy, powinna w dłuższej perspektywie przełożyć się na dobrą jakość orzecznictwa oraz obniżenie liczby ewentualnych odwołań, co z kolei pozytywnie przełoży się na koszty po stronie administracji. Nie bez znaczenia jest fakt, że zasięganie opinii w trakcie postępowań interpretacyjnych jest nowością w tym systemie, która wychodzi naprzeciw oczekiwaniu uzyskania opinii w oparciu o materiał, który oceni także niezależne ciało eksperckie. Jest to istotny krok w kierunku uczynienia systemu interpretacyjnego bardziej elastycznym i otwartym. W związku z tym,

niefinansowy aspekt tego procesu to także pozytywny wizerunek administracji podatkowej. Wejście w życie nowych rozwiązań ma nastąpić w stosunkowo krótkim czasie, stąd też zapewnienie dodatkowego wsparcia kadr także jest istotne.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Projekt jest implementacją dyrektywy opartej na Modelowych Zasadach GloBE. Państwa członkowskie UE, w celu realizacji tzw. OECD *common approach* (wspólne podejście do implementacji) implementują dyrektywę zgodnie z Ramami Implementacyjnymi, to jest uwzględniając Modelowe Zasady GloBE, Komentarz do Modelowych Zasad GloBE oraz Wytyczne Administracyjne.

W zakresie nowego systemu interpretacji prawa podatkowego:

Wprowadzenie instrumentu prawnego o charakterze ochronnym dotyczącym opodatkowania wyrównawczego ma lub będzie miało miejsce w innych państwach UE. Dopuszczenie możliwości wydawania interpretacji o funkcji zbliżonej do polskiej interpretacji indywidualnej w odniesieniu do przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym oficjalnie zapowiedział na tę chwilę prawodawca szwedzki, natomiast odpowiednie kroki prawne podjął już prawodawca holenderski.

W przypadku Szwecji, zdecydowano się wstępnie na rozszerzenie możliwości wnioskowania o standardowe interpretacje indywidualne na przypadki, w których wątpliwości podatników dotyczą zdarzeń mogących wywoływać skutki w zakresie opodatkowania wyrównawczego. W założeniu interpretacje w zakresie opodatkowania wyrównawczego będą wydawane na dotychczasowych zasadach przewidzianych dla systemu szwedzkich interpretacji indywidualnych, z zastrzeżeniem, że konieczne będzie przedstawienie organowi interpretacyjnemu dodatkowych dokumentów, dotyczących powiązanego z zapytaniem wnioskodawcy zdarzenia. Wnioskodawcą będzie mógł być wyłącznie podatek stosujący jedną z zasad opodatkowania (IIR czy UTPR).

Zakres przedmiotowy funkcjonującego od kilku lat w Holandii instrumentu w postaci uprzedniej interpretacji podatkowej o charakterze międzynarodowym (*vooroverleg rulings met een internationaal karakter*, dalej jako: VRIK) został poszerzony o kwestie związane ze wprowadzonymi do holenderskiego systemu prawa podatkowego regulacjami dotyczącymi opodatkowania wyrównawczego. VRIK umożliwi zainteresowanemu uzyskanie wiążącej dla organów podatkowych, w zakresie skutków podatkowych planowanej transakcji międzynarodowej lub zespołu transakcji międzynarodowych, wykładni przepisów. W procesie wydawania dokumentu pomiędzy zainteresowanym a organem prowadzone są spotkania uzgodnieniowe. Wydany przez organ VRIK obowiązuje przez 5 lat od dnia jego wydania, z możliwością odnowienia na wniosek zainteresowanego. Organ wydający interpretację ma możliwość odmowy wydania dokumentu w przypadku stwierdzenia podejrzenia unikania opodatkowania w ramach przedstawionego przez wnioskodawcę zdarzenia.

Deklarację co do wyłączenia możliwości ubiegania się o rodzimy instrument ochronny w zakresie opodatkowania wyrównawczego złożył natomiast prawodawca belgijski.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Duże przedsiębiorstwa (grupy międzynarodowe i krajowe w rozumieniu projektu)	Około 2,1 tys. grup, na które składa się około 7 tys. jednostek składowych na terytorium RP.	Analiza własna na podstawie: Country-by-Country Reporting za lata 2019-2022 oraz baz danych TP	Wprowadzenie szeregu obowiązków podatkowych, w szczególności wyliczenia i zapłaty podatków wyrównawczych oraz raportowanie związanych z tymi wyliczeniami i podatkami informacji. Ze względu na innowacyjny charakter regulacji unijnej i standardów OECD, przedsiębiorstwa będą musiały dostosować swoje procedury wewnętrzne, w szczególności dotyczące gromadzenia informacji rachunkowych i podatkowych oraz komunikacji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

			Wprowadzenie zasad GloBE wpłynie na sposób w jaki podejmowane są decyzje inwestycyjne.
Ministerstwo Finansów	1		Praca z OECD nad wydawaniem kolejnych Wytycznych Administracyjnych. Udzielanie odpowiedzi na pytania podatników, interpelacje poselskie, itp. Nadzór nad działalnością właściwego urzędu w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników podatków wyrównawczych. Wymiana informacji podatkowych związana z podatkami wyrównawczymi.
Krajowa Administracja Skarbowa	1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej 2. izby administracji skarbowej (16) 3. urzędy skarbowe (400), w tym wyspecjalizowane urzędy skarbowe 4. urzędy celnoskarbowe (16, wraz z delegaturami – 43 i oddziałami celnymi - 134) 5. Krajowa Informacja Skarbowa (1, wraz z 8 filiami)	Dane KAS MFFiPR https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas https://www.kis.gov.pl/organizacja/kierownictwo	Zmiany dostosowawcze związane z wdrożeniem rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy. Przyjmowanie deklaracji podatkowych, w tym Deklaracji Informacyjnej GloBE, pobór podatku i ewentualny audyt podatkowy (szeroko rozumiany, w tym kontrola podatkowa). Wydawanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (KIS).
Sądy administracyjne	1. WSA w Gliwicach właściwy według siedziby Dyrektora KIS, 2. NSA	Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2492, z późn. zm.)	Rozpatrywanie skarg na opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt wdraża dyrektywę unijną. W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie, tzw. pre-konsultacje publiczne.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa² oraz stosownie do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów³, projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

W ramach konsultacji publicznych projekt zostanie przekazany następującym organizacjom:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej

² Dz. U. z 2017 r. poz. 248.

³ M.P. z 2022 r. poz. 348.

2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Związek Banków Polskich
6. Krajowa Izba Radców Prawnych
7. Polska Izba Biegłych Rewidentów
8. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
9. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
10. Związek Rzemiosła Polskiego
11. Krajowa Izba Gospodarcza
12. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
13. Izba Pracodawców Polskich
14. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce
15. Rada Dialogu Społecznego
16. Krajowa Izba Rozliczeniowa
17. Krajowa Izba Biur Rachunkowych
18. Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji

W celu zaopiniowania projekt otrzymają:

1. Komisja Wspólna Rządu i Samorządu Terytorialnego
2. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
3. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów
4. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
5. Rzecznik Praw Obywatelskich
6. Rada Działalności Pożytku Publicznego
7. Prezes Narodowego Banku Polskiego
8. Prezes Sądu Najwyższego
9. Prezes Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa

Konsultacje publiczne projektu ustawy zostały przeprowadzone w terminie od 25 kwietnia 2024 r. do 24 maja 2024 r.

Podsumowanie wyników konsultacji zostało zawarte w raporcie z konsultacji.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z 2024 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											Łącznie (0-10)
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Dochody ogółem	0,58	93,86	546,33	2 499,90	2 581,69	2 686,07	2 778,78	2 918,81	3 061,99	3 208,50	3 357,23	23 733,74
budżet państwa	0,07	85,05	536,70	2 489,81	2 571,15	2 675,02	2 767,19	2 906,66	3 049,24	3 195,12	3 343,21	23 619,22
JST	0,01	1,06	1,27	1,33	1,36	1,43	1,51	1,58	1,66	1,74	1,83	14,78
ZUS	0,37	5,72	6,19	6,50	6,82	7,15	7,51	7,88	8,27	8,68	9,10	74,19
NFZ	0,10	1,57	1,68	1,75	1,81	1,90	1,97	2,06	2,16	2,26	2,36	19,62
Fundusz pracy	0,03	0,46	0,49	0,51	0,55	0,57	0,60	0,63	0,66	0,70	0,73	5,93
Wydatki ogółem	1,87	41,65	29,52	30,90	30,87	40,93	34,37	35,84	43,22	37,07	40,70	366,94
budżet państwa	1,87	41,65	29,52	30,90	30,87	40,93	34,37	35,84	43,22	37,07	40,70	366,94
JST	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
Saldo ogółem	-1,29	52,21	516,81	2 469,00	2 550,82	2 645,14	2 744,41	2 882,97	3 018,77	3 171,43	3 316,53	23 366,80
budżet państwa	-1,80	43,40	507,18	2 458,91	2 540,28	2 634,09	2 732,82	2 870,82	3 006,02	3 158,05	3 302,51	23 252,28
JST	0,01	1,06	1,27	1,33	1,36	1,43	1,51	1,58	1,66	1,74	1,83	14,78
ZUS	0,37	5,72	6,19	6,50	6,82	7,15	7,51	7,88	8,27	8,68	9,10	74,19
NFZ	0,10	1,57	1,68	1,75	1,81	1,90	1,97	2,06	2,16	2,26	2,36	19,62

Fundusz pracy	0,03	0,46	0,49	0,51	0,55	0,57	0,60	0,63	0,66	0,70	0,73	5,93
---------------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania wpłyną na :

- dochody budżetu państwa, z tytułu objęcia największych przedsiębiorstw międzynarodowych i krajowych opodatkowaniem wyrównawczym. Przewidywany dochód budżetu państwa w tym zakresie przedstawia poniższa tabela,

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Dochód budżetu państwa w mln zł	0,0	0,0	462,0	2 415,0	2 517,3	2 621,1	2 723,7	2 863,1	3 005,6	3 151,4	3 299,4	23 058,6

- dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego (JST), Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) oraz Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ) raz Funduszu Pracy z tytułu wzrostu zatrudnienia w Ministerstwie Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej i Centrum Informatyki Resortu Finansów, zgodnie z poniższą tabelą:

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Dochód budżetu państwa w mln zł	0,07	1,05	1,20	1,31	1,35	1,42	1,49	1,56	1,64	1,72	1,81	14,62
Dochód JST mln zł	0,01	1,06	1,27	1,33	1,36	1,43	1,51	1,58	1,66	1,74	1,83	14,78
Dochód ZUS w mln zł	0,37	5,72	6,19	6,50	6,82	7,15	7,51	7,88	8,27	8,68	9,10	74,19
Dochód NFZ w mln zł	0,10	1,57	1,68	1,75	1,81	1,90	1,97	2,06	2,16	2,26	2,36	19,62
Dochód Fund. Pracy w mln zł	0,03	0,46	0,49	0,51	0,55	0,57	0,60	0,63	0,66	0,70	0,73	5,93

Źródła finansowania

- dochody budżetu państwa, z tytułu opłat za wydawanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Przewidywany dochód budżetu państwa w tym zakresie przedstawia poniższa tabela,

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Dochód budżetu państwa w mln zł	0,0	84,00	73,50	73,50	52,50	52,50	42,00	42,00	42,00	42,00	42,00	546,00

Wskazane w tabeli wydatki wynikają z konieczności dostosowania:

- infrastruktury informatycznej do wdrożenia rozwiązań przewidzianych w projekcie ustawy (w tym: zakup sprzętu informatycznego, niezbędnych licencji, usług informatycznych, a w tym usług programistycznych, usług wsparcia w okresie utrzymania, itp.),
- zasobów kadrowych Ministerstwa Finansów (MF), Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) i Centrum Informatyki Resortu Finansów (CIRF), tj. wynagrodzenia, etaty, wyposażenie do realizacji zadań przewidzianych w projekcie ustawy.

Projektowane rozwiązania wiążą się bowiem z koniecznością realizacji nowych zadań przez jednostki podległe ministrowi właściwemu do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych.

- I. Realizacja nowych zadań wynikających z implementacji dyrektywy opartej na Modelowych Zasadach GloBE wiąże się z koniecznością zmian w zasobach kadrowych
Wzrost zatrudnienia jest podyktowany nowymi obowiązkami związanymi z wdrażaniem rozwiązań w zakresie opodatkowania wyrównawczego, polegających m.in. na obsłudze deklaracji podatkowych, w tym Deklaracji Informacyjnej GloBE, realizacji zadań związanymi z poborem podatku i audytem podatkowym. Nowe etaty będą wykorzystywane również do bieżącej obsługi wpływających zapytań i wyjaśniania wątpliwości interpretacyjnych zgłaszanych przez podmioty zewnętrzne, np. dziennikarzy, posłów i senatorów, organizacje zrzeszające przedsiębiorców. Będą również wykorzystywane do

opracowywania niezbędnych materiałów, zamieszczanych, np. na stronie internetowej MF, ułatwiających zrozumienie nowych regulacji. Opodatkowanie wyrównawcze stanowi bowiem nowe rozwiązanie i implementacja przepisów w tym zakresie może skutkować pojawieniem się szeregu pytań ze strony podatników nią objętych.

Efektom wejścia w życie przedłożonego projektu będzie implementacja do polskiego porządku prawnego jednego z dwóch głównych elementów globalnej reformy podatkowej opracowanej na forum OECD. Oznacza to konieczność wprowadzenia, tj. wdrożenia do systemu prawnego i zapewnienia obsługi przez administrację skarbową aż trzech nowych podatków (globalny podatek wyrównawczy, krajowy podatek wyrównawczy oraz podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków), tworzących system opodatkowania wyrównawczego.

Obecnie KAS w ramach istniejących zasobów kadrowych nie jest w stanie bez nadmiarowego obciążenia pracowników (a co za tym idzie, bez utraty rzetelności) efektywnie wprowadzić w swoje struktury infrastruktury i procedur niezbędnych do obsługi nowych zadań. Nowe regulacje obejmą największe spółki funkcjonujące w międzynarodowych grupach, mające kluczowe znaczenie dla gospodarki, co szczególnie wymaga terminowej i profesjonalnej współpracy zarówno z przedsiębiorcami, jak i zagranicznymi administracjami podatkowymi.

Podkreślenia wymaga, że mamy do czynienia z nową konstrukcją podatkową, nieznaną dotąd prawu polskiemu, stąd wdrożenie regulacji nakłada nowe obowiązki administracyjne, które wymagają odrębnego podejścia.

Obecne zasoby kadrowe resortu nie są wystarczające do obsługi nowych zadań wynikających z projektowanego wdrożenia regulacji. Szacując koszty osobowe związane z wdrożeniem przedmiotowego rozwiązania, uwzględniono fakt, że sprawy te będą charakteryzowały się dużą pracochłonnością i trudnością oraz z uwagi na ich innowacyjny charakter - nie będą szablonowe. Biorąc pod uwagę zakres zadań związanych z wdrożeniem wprowadzanych regulacji oraz ich wyjątkową złożoność, przyjęto, że do ich wykonania niezbędne będzie zatrudnienie osób, posiadających specjalistyczną wiedzę i doświadczenie zawodowe, zarówno w obszarze podatków, w tym prawa międzynarodowego. Przy określaniu poziomu kosztów uwzględniono wysokość kwoty bazowej w służbie cywilnej (obecnie 2 628,54 zł) oraz mnożniki wynagrodzeń dla stanowisk realizujących podobny zakres zadań.

1. KAS do zadań związanych z obsługą podatników tego podatku, tj. przyjmowanie deklaracji podatkowych, w tym Deklaracji Informacyjnej GloBE, pobór podatku, interpretacje GloBE i ewentualny audyt podatkowy (szeroko rozumiany, w tym kontrola podatkowa) oraz CIRF (zaplecze informatyczne) potrzeby kadrowe wyniosą łącznie 87 nowych etatów (2 etaty od 2024 r. i pozostałe od 2025 r.), w tym w:
 - urzędach skarbowych - 18 etatów,
 - urzędach celno-skarbowych - 10 etatów,
 - izbach administracji skarbowej - 5 etatów,
 - w Krajowej Informacji Skarbowej - 30 etatów,
 - w komórkach organizacyjnych KAS w Ministerstwie Finansów oraz CIRF - łącznie 24 etaty, w tym 2 etaty od 2024 r. w następujących obszarach: na potrzeby obsługi opodatkowania wyrównawczego w obszarze analizy (3 etaty), kontroli (2 etaty), obsługi kluczowych podmiotów (3 etatów), interpretacji GloBE (6 etatów) oraz w zakresie rozwoju i utrzymania systemów informatycznych (8 etatów), CIRF (2 etaty).

Ponadto wzmocnienie kadrowe już istniejących komórek w obszarze nadzoru nad dedykowanym do obsługi urzędem skarbowym, właścicielstwa biznesowego systemu, współpracy w zakresie orzecznictwa podatkowego, kluczowych podmiotów oraz rozwiązywania potencjalnych sporów.

Łączne szacowane koszty z tytułu kosztów osobowych przedstawia poniższa tabela.

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Koszt w mln zł	0,45	21,74	22,39	23,48	24,66	25,90	27,18	28,54	29,97	31,48	33,05	268,84

2. Departamencie Podatków Dochodowych MF – 7 etatów od 2024 r.– w związku z koniecznością wdrożenia do polskiego porządku prawnego rozwiązań przewidzianych w tym projekcie - udzielania wyjaśnień, odpowiedzi i informacji w zakresie projektowanych rozwiązań

Łączne szacowane koszty z tytułu kosztów osobowych przedstawia poniższa tabela.

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Koszt w mln zł	1,02	1,51	1,62	1,70	1,78	1,87	1,96	2,05	2,15	2,26	2,36	20,28

3. Departamencie Systemu Podatkowego i Departamencie Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości – 2 etaty, tj. po 1 etacie w każdej z tych komórek – w związku z koniecznością zapewnienia obsługi legislacyjnej, a także wdrożenia do porządku prawnego rozwiązań przewidzianych w tym projekcie – udzielania wyjaśnień, odpowiedzi i informacji w zakresie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz funkcjonowania Rady GloBE.

Łączne szacowane koszty z tytułu kosztów osobowych i bezosobowych w tym również dotyczących członków Rady GloBE przedstawia poniższa tabela.

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Koszt w mln zł	0	1,82	1,71	1,72	1,43	1,44	1,29	1,31	1,32	1,33	1,35	14,72

Koszty funkcjonowania Rady GloBE zostaną **w całości pokryte z wpływów z tytułu opłaty wstępnej** (wynoszącej 15 tys. zł) oraz opłaty głównej (do 50 tys. zł) za wydanie opinii. Zgodnie z projektowanymi przepisami wysokość opłaty głównej określona przez Dyrektora KIS w postanowieniu uwzględniać będzie w szczególności realne koszty postępowania tj. koszty których poniesienie jest konieczne w celu sporządzenia tejże opinii. Jednym z istotnych elementów wstępnej oceny tych kosztów będzie określenie, czy i w jakim przypadku zajdzie potrzeba zasięgnięcia opinii Rady GloBE lub innych organów. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie.

II. Wydatki związane z przeszkoleniem pracowników.

Z uwagi na innowacyjny charakter projektowanego rozwiązania i skomplikowaną materię niezbędne będzie przeszkolenie pracowników, w tym także finansowych organów postępowania przygotowawczego realizujących zadania związane z „obsługą” podatników objętych opodatkowaniem wyrównawczym. W związku z powyższym na działania edukacyjne przewidziano 1 600 tys. zł, z czego 800 tys. zł w 2025 r. i 800 tys. zł w 2026 r.

III. Wydatki związane z budową i wdrożeniem systemów teleinformatycznych niezbędnych do obsługi tego rozwiązania.

W obszarze infrastruktury informatycznej w ramach wdrożenia projektowanych rozwiązań konieczne będzie m.in.:

- 1) przygotowanie dwóch Deklaracji: i) Globalnej opracowanej przez OECD, która będzie służyła do wymiany międzynarodowej tzw. Globe Information Return; oraz ii) krajowej, wynikającej z przepisów polskiej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym,
- 2) wybór i dostosowanie systemów IT, za pośrednictwem których będą składane Deklaracje,
- 3) budowa komponentu analitycznego – z uwzględnieniem wykorzystania AI na potrzeby analityczne ze względu na obszerność dokumentacji GloBE,
- 4) dostosowanie systemów IT na potrzeby międzynarodowej wymiany informacji w zakresie GloBE.

Przewiduje się, że koszt projektu, budowy i wdrożenia systemów teleinformatycznych wyniesie łącznie ok. 61,5 mln zł. Koszt ten ma charakter szacunkowy. Wynika to przede wszystkim z braku możliwości określenia kosztu prac techniczno – informatycznych mających na celu wdrożenie, utrzymanie i bieżącą pracę systemów teleinformatycznych. Wskazane koszty zawierają m.in.:

- inicjalny zakup sprzętu w 2025 roku w celu zabezpieczenia 4 letniego zapotrzebowania - gwarancja i wsparcie na 4 lata
- w 5 roku (2029) zakup kolejnej transzy na kolejne 4 lata
- zawarcie umowy serwisowej (pogwarancyjnej) na 3 lata na sprzęt z pierwszego zakupu,
- w 9 roku (2032) eksploatacji zakup odtworzeniowy zasobów z 2024 roku,
- w kolejnym roku koszty umowy pogwarancyjnej za sprzęt kupiony w 2029 roku,
- dotacje dla AK MF (koszty zasobów ludzkich, w tym body leasing) zgodnie z poniższą tabelą:

Rok	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	Razem
Koszt w mln zł	0,40	15,78	3,00	4,00	3,00	11,72	3,94	3,94	9,78	2,00	3,94	61,50

Wydatki związane z implementacją przewidzianych w projekcie rozwiązań sfinansowane zostaną ze środków części 19 budżetu państwa. Limit dla części 19 budżetu państwa zostanie zwiększony o środki przewidziane na implementację tych rozwiązań.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

Skutki finansowe po stronie dochodowej zostały opracowane przy uwzględnieniu dodatkowej kwoty podatku (opodatkowanie wyrównawcze), w sytuacji, gdy efektywna stawka podatkowa danej grupy międzynarodowej będzie niższa niż 15% i wynikają z wprowadzanej zasady obliczania krajowego podatku wyrównawczego należnego od posiadających siedzibę na terytorium RP jednostek składowych grup międzynarodowych.

W celu oszacowania skutków finansowych projektowanych rozwiązań wykorzystano dane:

- z formularzy CBC-R złożonych za lata 2019-2022 (system WAIPB),
- ze sprawozdań finansowych złożonych za 2021 r. (baza ORBIS),
- z zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i należnego podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8) złożonych za 2021 r. (baza SPR).

Na podstawie uzyskanych informacji określono grupę podmiotów - jednostek dominujących, które w ostatnich czterech latach co najmniej dwa razy dokonywały raportowania Country-By-Country (ustawa ma zastosowanie do Grup MNE lub Grup Krajowych, które osiągnęły minimalny poziom przychodów (750 mln euro) w co najmniej dwóch z czterech ostatnich lat podatkowych). Dla 2,1 tys. podmiotów, spełniających ten warunek (tj. 80% jednostek składających formularz CbC-R) zidentyfikowano 7 tys. jednostek składowych tych podmiotów posiadających siedzibę na terytorium RP. W celu oszacowania skutków projektowanej ustawy uwzględniono dane dotyczące grup międzynarodowych. Projektowane rozwiązania odnoszą się również do grup krajowych. Z analizy dostępnych baz danych wynika, że grupy te nie wpłyną na wielkość oszacowanych skutków projektowanej ustawy.

Wykorzystując dane ze sprawozdań finansowych oraz dane wynikające z zeznań podatkowych złożonych przez te podmioty za 2021 r. ustalono, że opodatkowaniem wyrównawczym zostanie objętych 1,5 tys. jednostek składowych działających w Polsce należących do 347 grup międzynarodowych, a łączna wartość podatku wyrównawczego za rok 2025 r. wyniesie ok. 2,4 mld zł – podatek ten wystąpi w 2027 r. (uwzględniono również możliwość wyboru tego opodatkowania dla roku 2024; szacowany skutek z tego tytułu w 2026 r. wyniesie 0,46 mld zł). Powyższa wartość uwzględnia również projektowany w ustawie mechanizm stosowania substratu majątkowo-osobowego, tj. korektę podstawy opodatkowania o koszty wynagrodzeń pracowników i rzeczowe aktywa trwałe, który dla 2024 r. wyniesie odpowiednio 9,8% i 7,8 %. Skutki dla kolejnych lat uwzględniają zmiany wysokości tych wskaźników, które wynoszą w przypadku:

- kwalifikowanych kosztów płac, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:
 - 1) 31 grudnia 2024 r. – 9,6%,
 - 2) 31 grudnia 2025 r. – 9,4%,
 - 3) 31 grudnia 2026 r. – 9,2%,
 - 4) 31 grudnia 2027 r. – 9,0%,
 - 5) 31 grudnia 2028 r. – 8,2%,
 - 6) 31 grudnia 2029 r. – 7,4%,
 - 7) 31 grudnia 2030 r. – 6,6%,
 - 8) 31 grudnia 2031 r. – 5,8%.

- kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2024 r. – 7,6%,
- 2) 31 grudnia 2025 r. – 7,4%,
- 3) 31 grudnia 2026 r. – 7,2%,
- 4) 31 grudnia 2027 r. – 7,0%,
- 5) 31 grudnia 2028 r. – 6,6%,
- 6) 31 grudnia 2029 r. – 6,2%,
- 7) 31 grudnia 2030 r. – 5,8%,
- 8) 31 grudnia 2031 r. – 5,4%.

Oszacowania uwzględniają również *Wytyczne dotyczące stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw Aktualizacja – październik 2023 r.*

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Skutki

Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z 2024 r.)	duże przedsiębiorstwa	0,0	-84,0	-535,5	-2 488,5	-2 673,6	-3 341,4	-23 604,6
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0,89	15,20	14,90	15,53	16,78	20,93	175,20
	(dodaj/usuń)							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Wprowadzenie obowiązków podatkowych związanych z wyliczeniem podatków wyrównawczych oraz ich raportowaniem (szczegółowe omówienie w pkt 8).						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Projektowane rozwiązania nie mają bezpośredniego wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.						
	(dodaj/usuń)							
Niemierzalne	Konkurencyjność inwestycyjna Polski	Systemu globalnego podatku minimalnego (zasad GloBE) może w negatywny sposób wpłynąć na konkurencyjność Rzeczypospolitej. Podatki wyrównawcze, zależnie od indywidualnej sytuacji podatnika, mogą zneutralizować pozytywny efekt udzielanych ulg podatkowych i zwolnień strefowych. Może to spowodować spadek atrakcyjności inwestycyjnej Polski i w efekcie spadek BIZ. Jednakże, zasady GloBE zawierają szereg mechanizmów, które mogą ten negatywny efekt zminimalizować (np. scalenie jurysdykcyjne, wyłączenie związane z substratem majątkowo-osobowym). Ponieważ jednak ich stosowanie jest silnie związane z cyklem życia poszczególnych inwestycji, ich stopą zwrotu oraz posiadaniem innych podmiotów powiązanych na terytorium RP, nie jest możliwe przewidzenie faktycznego skutku projektu na klimat inwestycyjny w Polsce.						
	(dodaj/usuń)							

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Omówione w pkt 6.
--	-------------------

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

<input type="checkbox"/> nie dotyczy	
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	<input checked="" type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy
<input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby dokumentów <input type="checkbox"/> zmniejszenie liczby procedur <input type="checkbox"/> skrócenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:	<input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby dokumentów <input checked="" type="checkbox"/> zwiększenie liczby procedur <input checked="" type="checkbox"/> wydłużenie czasu na załatwienie sprawy <input type="checkbox"/> inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	<input checked="" type="checkbox"/> tak <input type="checkbox"/> nie <input type="checkbox"/> nie dotyczy

Komentarz:

Podatnicy będą zobowiązani do sporządzenia oraz przesłania Deklaracji Informacyjnej GloBE zgodnej z dokumentem *Inclusive Framework* o Deklaracji Informacyjnej GloBE. Dane z przesłanej deklaracji informacyjnej zostaną wykorzystane w wymianie informacji podatkowych na potrzeby zasad GloBE.

Podatnicy będą zobowiązani do sporządzenia oraz przesłania zeznania podatkowego o wysokości właściwego podatku wyrównawczego (bądź jego braku). Dokument ten jest konieczny, ze względu na to, że Deklaracja Informacyjna GloBE nie zawiera wystarczających informacji na potrzeby poboru i egzekucji podatków wyrównawczych w Polsce.

Terminy realizacji obowiązków wynikających z projektu, w szczególności obowiązków informacyjnych, będą dłuższe niż zazwyczaj w podobnych sprawach ze względu na międzynarodowy charakter regulacji i wysoką złożoność zasad GloBE.

9. Wpływ na rynek pracy

W dłuższej perspektywie rozwiązania przyjęte w projekcie mogą rodzić ryzyko spadku atrakcyjności inwestycyjnej Polski. Jest to jednak skutek potencjalny zależny od wielu innych czynników, w tym o charakterze niepodatkowym. Jeśli taki skutek nastąpi wpłynęłoby to na zmniejszony napływ BIZ, a tym samym zmniejszenie liczby nowotworzonych miejsc pracy, a przypadku przeniesienia produkcji do państw siedzib jednostek dominujących najwyższego szczebla grup międzynarodowych lub państw o większych przewagach konkurencyjnych niż Polska, zmniejszenie liczby istniejących miejsc pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

<input type="checkbox"/> środowisko naturalne <input checked="" type="checkbox"/> sytuacja i rozwój regionalny <input type="checkbox"/> sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	<input type="checkbox"/> demografia <input type="checkbox"/> mienie państwowe <input type="checkbox"/> inne:	<input type="checkbox"/> informatyzacja <input type="checkbox"/> zdrowie
---	--	---

Omówienie wpływu	W przypadku spadku atrakcyjności inwestycyjnej Polski (jeśli taki skutek nastąpi) i zmniejszonego napływu BIZ, możliwe jest pogorszenie sytuacji regionów, w których znajdują się Specjalne Strefy Ekonomiczne.
------------------	---

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2025 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ewaluacja efektów projektu nastąpi w terminie 3 lat od wejścia w życie projektowanych rozwiązań.

Mierniki:

- liczba podmiotów działających w Polsce objętych opodatkowaniem wyrównawczym,
- wpływy do budżetu państwa z tytułu opodatkowania wyrównawczego.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak.

RAPORT Z KONSULTACJI PUBLICZNYCH
projekt ustawy
o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (UC20)

Omówienie wyników przeprowadzonych konsultacji publicznych

UWAGI DO PROJEKTU	2
Dział I – Przepisy wstępne	2
Dział II – Globalny podatek wyrównawczy	15
Dział III – Krajowy podatek wyrównawczy	19
Dział IV – Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków	22
Dział V – Kwalifikowany dochód (strata)	24
Dział VI – Skorygowane podatki kwalifikowane	45
Dział VII – Substrat majątkowo-osobowy	57
Dział VIII – Restrukturyzacje i struktury holdingowe	62
Dział IX – Szczególne systemy opodatkowania	62
Dział X – Bezpieczne przystanie oraz przepisy szczególne w okresie początkowym	65
Dział XI – Przepisy administracyjne	69
Dział XII – Zmiany w przepisach obowiązujących	76
Dział XIII – Przepisy epizodyczne, przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy	115
Uwagi o charakterze ogólnym	122
Uwagi do uzasadnienia	126
UWAGI POZA ZAKRESEM PROJEKTU	126
Postulaty dotyczące reformy ulg podatkowych i stref	126
Postulaty dotyczące podatku minimalnego	142
Pozostałe postulaty dotyczące przepisów ustawy CIT	143

Jednostka redakcyjna	Podmiot, który przedstawił stanowisko/opinię	Stanowisko/opinia podmiotu	Stanowisko MF
		UWAGI DO PROJEKTU	
		Dział I – Przepisy wstępne	
Art. 1	IFA Poland	<p>Ramy opiniowanego Projektu ustawy opierają się na koncepcie wprowadzenia trzech nowych odrębnych podatków, deklarowanych w trzech odrębnych zeznaniach podatkowych. Koncept ten nie do końca jest zgodny z intencjami Dyrektywy 2022/2523. W Preambule Dyrektywy 2022/2523 wskazuje się bowiem, że globalny podatek wyrównawczy stawowi podatek od nadwyżki zysku (rezydualnego), który jest wyliczany zgodnie z <i>ustandaryzowaną podstawą przez MNE lub duże grupy krajowe</i>. Dalej, wskazuje się, że „(...) celem podatku wyrównawczego powinno być wyłącznie zapewnienie, żeby zyski MNE lub dużych grup krajowych podlegały opodatkowaniu wg minimalnej efektywnej stawki podatkowej w danym roku podatkowym. Z tego względu przepisy dotyczące podatku wyrównawczego <i>nie powinny funkcjonować jako podatek pobierany bezpośrednio od dochodu jednostki</i>, powinny mieć natomiast zastosowanie do nadwyżki zysku (...). Koncepcja IIR oraz UTPR jako podatków wyrównawczych nie uniemożliwia jednak państwom stosowania tych przepisów w ramach podatku od osób prawnych w jej prawie krajowym”. Dlatego, wydaje się, że Dyrektywa mówi raczej o zasadach, za pomocą których powinno się pobierać dodatkową kwotę podatku (zwaną podatkiem wyrównawczym), a nie o nowym podatku oderwanym od CIT. Projekt jednak tworzy odrębne ramy do ustanowienia całkiem odrębnych podatków, wprowadzając trzy nowe podatki (przy czym nie mogą one być traktowane jako koszty uzyskania przychodów na potrzeby CIT). W Preambule, jak i w art. 1 Dyrektywy, mówi się o zasadach IIR oraz UTPR. Ramy globalnego podatku minimalnego tworzą system dwóch powiązanych ze sobą zasad, zwanych łącznie GLOBE, za pomocą których powinno się pobierać dodatkową kwotę podatku (zw. podatkiem wyrównawczym), zawsze, gdy efektywna stawka danego MNE w danej jurysdykcji jest niższa niż 15%. Pojęcie podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków praktycznie nie istnieje w Dyrektywie, a pojęcie (globalnego) podatku wyrównawczego, jako podatek dodatkowy dla podmiotów objętych zakresem Dyrektywy, obejmuje kwoty wynikające z zastosowania zasady IIR czy też zasady UTPR. Co do zasady Dyrektywa stanowi,</p>	<p>Uwaga niezasadna</p> <p>Zwracamy uwagę, iż Dyrektywa wskazuje przede wszystkim cele do osiągnięcia przez państwa członkowskie, natomiast tryb poboru podatku pozostawiony jest do decyzji poszczególnych państw członkowskich.</p> <p>Dyrektywa skupia się głównie na zasadzie IIR i przedstawia jedynie „zarys” UTPR i QDMTT. Niemniej każda z „zasad” GLOBE działa inaczej i ma inny zakres podmiotowy i inne zasady wyliczania.</p> <p>Prowadzi to do sytuacji, gdzie efektywnie występują trzy grupy podatników i trzy zasady wyliczania podatku. Na gruncie polskiego porządku prawnego konieczne było zatem wprowadzenie trzech odrębnych podatków, z poszanowaniem interakcji pomiędzy nimi wynikających z Dyrektywy / Modelowych Zasad OECD.</p> <p>Podobne podejście przyjęto w niektórych innych państwach członkowskich.¹</p>

¹ Przykładowo w Niemczech mamy do czynienia z *Primärerergänzungssteuer* (pierwszy podatek wyrównawczy), *Sekundärerergänzungssteuer* (drugi podatek wyrównawczy) oraz *Nationale Ergänzungssteuer* (krajowy podatek wyrównawczy).

		<p>że jednostki dominujące zostały objęte nowym obowiązkiem zastosowania zasady/mechanizmu (art. 1 Dyrektywy – przedmiot) włączenia dochodu do opodatkowania (IIR). Inne jednostki w grupie będą stosowały mechanizm zabezpieczający dla zasady IIR przez ponowne przydzielenie ewentualnej pozostałej kwoty podatku wyrównawczego, gdy jednostka dominująca nie mogła pobrać całej kwoty (zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków, UTPR). Jest dla nas zrozumiałe, że przyjęty koncept trzech odrębnych podatków jest próbą znalezienia kompromisu w zakresie implementacji Dyrektywy do systemu krajowego, tym niemniej zauważamy negatywne konsekwencje tak przyjętego rozwiązania utrzymujące proponowane rozwiązania „w próżni”, które jednak nie stanowią sugerowanej wielokrotnie w uzasadnieniu recypacji Dyrektywy. Dlatego postulujemy ponowną analizę wskazanego konceptu.</p>	
Art. 2 ust. 1 pkt 6 lit a i b	MDDP, Konfederacja Lewiatan	<p>Grupa to minimum dwie jednostki albo jednostka posiadająca stały zakład za granicą. Prosimy o jednoznacznie stwierdzenie, że stały zakład powinien być prowadzony za granicą, aby grupa była uznawana za grupę międzynarodową.</p>	<p>Uwaga niezasadna – dla jasności kwestia ta została opisana szerzej w uzasadnieniu (por. definicja grupy międzynarodowej. Zwracamy uwagę, iż <u>grupę międzynarodową stanowi też centrala zlokalizowana poza terytorium RP i jej stały zakład zlokalizowany na terytorium RP.</u></p>
Art. 2 ust. 1 pkt 7	MDDP, Konfederacja Lewiatan	<p>Jednostką składową może być również stały zakład położony za granicą. Jednocześnie intencją projektodawcy nie wydaje się być, aby do grupy krajowej zaliczać tzw. krajowe oddziały (o których mowa m. in. w art. 38 pkt 1 lit. d ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym). Warto zatem zastrzec, że „krajowy” oddział polskiej podmiotu nie powinien być utożsamiany z odrębną jednostką składową.</p>	<p>Uwaga uwzględniona – kwestia ta została ujęta w uzasadnieniu (por. definicja jednostki). W ocenie Ministerstwa Finansów, krajowy oddział nie powinien stanowić odrębnej jednostki, ponieważ <u>nie można uznać na gruncie Zasad GloBE, że sporządzane przez niego sprawozdanie jest odrębne od jednostki macierzystej.</u> Z perspektywy polskiej jednostki macierzystej krajowy oddział nie spełnia także definicji stałego zakładu, który stanowi odrębną jednostkę składową. Mając na względzie zasadę scalenia jurysdykcyjnego, traktowanie krajowych oddziałów jako odrębnych jednostek lub jednostek składowych jest niecelowe.</p>
Art. 2 ust. 1 pkt 9	MDDP, Konfederacja Lewiatan	<p>Proponujemy, aby zamiast „co najmniej jedna jednostka lub stały zakład” wskazać „co najmniej jedna jednostka składowa”.</p>	<p>Uwaga niezasadna – przepis odzwierciedla sformułowania przyjęte w definicji z Dyrektywy (która ma charakter kluczowy). Z uwagi na fakt, że stały zakład nie jest jednostką, lecz może być jednostką składową, dla pełnej jasności warto jest zachować dwuczłonowe określenie.</p>

Art. 2 ust. 1 pkt 11 lit. b	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Jeżeli taka jest wola projektodawcy: za porozumienie umowne można uznać m.in. umowę spółki cywilnej. Prosimy o rozstrzygnięcie tej kwestii poprzez odpowiednią zmianę przepisu.	Uwaga uwzględniona – kwestia ta została ujęta w uzasadnieniu (spółka cywilna może zostać uznana za jednostkę, jeżeli sporządza sprawozdanie finansowe), jak również preredagowano wskazany przepis dostosowując go do bardziej ogólnego brzmienia Dyrektywy (tj. uwzględniając zarówno zobowiązanie do sporządzenia odrębnego sprawozdania, jak i jego faktyczne sporządzenie).
Art. 2 ust. 1 pkt 12 i inne	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Użycie w projekcie innych desygnatów niż użyte w polskiej wersji językowej Dyrektywy Ustawodawca w wielu miejscach zdecydował się na użycie innych desygnatów niż użyte w polskiej wersji językowej Dyrektywy na opisanie siatki pojęciowej w prawie krajowym. Zabieg ten może powodować istotne trudności interpretacyjne w sytuacji, w której przepis Dyrektywy mógłby być uznany za mający skutek bezpośredni. Przykładem jest definicja „jednostki będącej właścicielem”, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 projektu ustawy. Zgodnie z projektem ustawy jest to jednostka składowa, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy. Jednostką składową z kolei jest zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 20 jednostka, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej lub stały zakład centrali, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej. Tymczasem definicja ta w Dyrektywie została skonstruowana w odmienny sposób. „Właściciel jednostki składowej”, o którym mowa w art. 3 pkt 41 Dyrektywy to jednostka składowa, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy MNE lub dużej grupy krajowej. Choć znaczeniowo są to sformułowania podobne, to nie można wykluczyć w praktyce problemów interpretacyjnych wynikających z użycia innych desygnatów wynikających z Dyrektywy do opisanego tego samego zjawiska w ustawie. W znacznej mierze może to utrudnić stosowanie wykładni językowej do interpretacji przepisów, zwłaszcza w sytuacji rozbieżności pomiędzy ustawą, a Dyrektywą.	Uwaga nieuwzględniona Wskazane definicje są zbieżne (chodzi o jednostkę składową, która posiada udziały własnościowe w innej jednostce składowej). Przyjęcie nazwy „właściciel jednostki składowej” powodowało trudności redakcyjne (np. właściciel jednostki składowej jednostki inwestycyjnej – por. Dyrektywa). Nazwa ta nie odzwierciedla też w pełni angielskiego zwrotu (constituent entity owner), która sugeruje, że jednostką składową jest zarówno właściciel, jak i podmiot, w którym posiadany jest udział.
Art. 2 ust. 1 pkt 17 lit. a	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Sformułowanie „rozproszona” dotyczące własności udziałów nie zostało zdefiniowane w projekcie ustawy. Jest nieostre i wymaga doprecyzowania, choćby o cechy wskazane w uzasadnieniu (s. 19).	Uwaga niezasadna – Dyrektywa i Modelowe Zasady OECD posługują się szeregiem nieostrych pojęć, m.in. aby umożliwić ich stosowanie wobec jednostek z różnych państw i wobec różnych systemów prawnych. Na gruncie projektowanej ustawy doprecyzowano niektóre kwestie (tam, gdzie było to możliwe w zgodzie z Zasadami GloBE – np. art. 2 ust. 6) , a pozostałe zagadnienia doprecyzowano w uzasadnieniu. Stąd, wskazany przepis należy interpretować w świetle

			uzasadnienia projektu. Przepis ten może być przedmiotem dalszych prac lub objaśnień po planowanej publikacji dalszych wytycznych OECD w tym zakresie.
Art. 2 ust. 1 pkt 18 lit. b i c	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Zmiany w zakresie odmiany oraz reguł językowych: <i>b) jednostkę spełniającą spełniającą łącznie następujące warunki: - w której co najmniej 95% nominalnej wartości udziałów (akcji) lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nie posiadających nominalnej wartości; c) jednostkę, w przypadku której co najmniej 85% nominalnej wartości udziałów (akcji) lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nie posiadających nominalnej wartości.</i>	Uwaga uwzględniona – poprawiono przepisy ustawy
Art. 2 ust. 1 pkt 23 lit. b	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Należy zweryfikować, czy wszystkie modelowe zasady/konwencje, do których odnosi się projektowana ustawa, są oficjalnie przetłumaczone na język polski.	Uwaga niezasadna - W naszej ocenie wejście w życie projektowanej ustawy nie wymaga oficjalnego tłumaczenia Modelowych Zasad OECD ani Modelowej Konwencji OECD na język polski.
Art. 2 ust. 1 pkt 24 i 25	IFA Poland	Wątpliwości budzi zasadność rozdzielenia pojęć kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego vs globalnego podatku wyrównawczego. Podobnie w przypadku krajowego podatku wyrównawczego (DMTT) vs kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego (QDMTT). Rozróżnienie to wprowadza błędną logikę, jakoby „polski” globalny podatek wyrównawczy nie musiał być kwalifikowany, aby wpisywał się w system GLOBE i mógł być elementem wszystkich mechanizmów zabezpieczających GLOBE przed nadmiernym obciążeniem. Jeśli DMTT nie będzie kwalifikowany i nie będzie spełniał funkcji tarczy, a mimo to Polska będzie pobierała taki podatek na mocy przepisów Ustawy, to spowoduje to podwójne nałożenie podatku wyrównawczego na podmioty krajowe. Raz jako DMTT, potem w ramach mechanizmu IIR (lub UTPR), gdy polskie DMTT nie zostanie potwierdzone jako kwalifikowane. Konkludując, w celu zapewnienia mocy ochronnej DMTT (safe harbour) nałożonego w Polsce musi mieć ono charakter kwalifikowany. Ustawa nie przewiduje żadnych mechanizmów poboru DMTT do momentu uzyskania statusu DMTT kwalifikowanego.	Uwaga niezasadna – zabieg rozdzielenia był konieczny, aby uregulować odmienne skutki krajowego podatku wyrównawczego i „zagranicznego QDMTT” na gruncie ustawy. <u>Taki zabieg nie pozbawia jednak mocy ochronnej krajowego podatku wyrównawczego.</u> Kwalifikowalność polskiego podatku będzie oceniana nie na podstawie przepisów projektowanej ustawy, lecz na forum OECD/IF w ramach procesu peer review, jak również z perspektywy ustawodawstwa GloBE innych państw.
Art. 2 ust. 1 pkt 24 lit b	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Konieczne jest sprecyzowanie do jakich przepisów konkretnie referuje to postanowienie. Z uwagi na stopień skomplikowania regulacji konieczna jest ponadprzeciętna precyzja w formułowaniu postanowień aktu normatywnego, który będzie aktem prawa powszechnie obowiązującego rangi ustawowej.	Uwaga niezasadna – zwracamy uwagę, iż w omawianej sprawie będzie wydawany wykaz określony w art. 2 ust. 7. Wykaz będzie wymieniał państwa, w przypadku których Zasady IIR i UTPR są uznawane za kwalifikowane. Zatem, podatnik nie będzie zobowiązany badać tej okoliczności samodzielnie i

			ustalać, jakie przepisy innego państwa są właściwe lub równoważne. Ze względów legislacyjnych konieczne było jednak wdrożenie omawianej definicji w sposób zgodny z Dyrektywą, tj. z powołaniem na przepisy innego państwa i warunki z lit. a-c.
Art. 2 ust. 1 pkt 26	IFA Poland	Przepis stanowi definicję minimalnej stawki podatkowej, przez którą rozumie się stawkę podatkową w wysokości 15%. Przy tak sformułowanej definicji, powstaje wątpliwość dotycząca stawki podatkowej w jakim podatku?	Uwaga niezasadna – minimalna stawka podatkowa stanowi wartość 15%, natomiast dalsze przepisy ustawy dotyczące skutki dla poszczególnych podatków. W szczególności, art. 13 ust. 1 pkt 1 określa indywidualną stawkę podatkową dla globalnego podatku wyrównawczym jako różnicę pomiędzy minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową (podobnie art. 26 ust. 1 pkt 1 dotyczący krajowego podatku wyrównawczego).
Art. 2 ust. 1 pkt 30, 31	MDDP, Konfederacja Lewiatan	<p>Wprowadzenie do porządku prawnego przepisu, który wprost nakazuje ustalić treść normy prawnej w oparciu o akty czy dokumenty tworzone przez organizacje międzynarodowe narusza art. 87 ust. 1 oraz art. 90 Konstytucji RP. Zmiana takich aktów czy dokumentów pociągałaby za sobą każdorazową zmianę polskiego porządku prawnego. Na gruncie prawa podatkowego doszłoby również do naruszenia art. 84 Konstytucji RP w zakresie w jakim pozostałe przepisy odwołujące się do definicji „Modelowej Konwencji OECD” oraz „Modelowych Zasad OECD” nakładałyby na polskich podatników obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych. Należy również zauważyć, że Modelowa Konwencja OECD nie tylko nie jest aktem prawnym w rozumieniu art. 87 ust.1 Konstytucji, nie ma charakteru ustawy w rozumieniu art. 84 Konstytucji, ale nie została ogłoszona w sposób przewidziany w art. 88 Konstytucji RP.</p> <p>Ani Modelowa Konwencja, ani Modelowe Zasady OECD nie zostały sporządzone w języku urzędowym RP. Każdorazowe posłużenie się tymi dokumentami przy odtwarzaniu normy prawnej wymagałoby dokonania tłumaczenia ich z języka oryginalnego na język polski, równając rzeczony tłumaczenie z nieogłoszonym, dokonanym przez podmiot nieuprawniony do stanowienia prawa obowiązującego na terytorium RP. Sprzeczność proponowanych przepisów z ustawą zasadniczą jest ewidentna, wobec czego uważamy, że w niniejszym kształcie komentowane definicje nie mogą zostać wprowadzone do polskiego porządku prawnego. Jeżeli projektodawca nie podziela zaprezentowanego zdania, konieczne jest wskazanie (choćby w uzasadnieniu) lokalizacji oficjalnego tłumaczenia na język polski (gdyż regulacje, do których referuje polski ustawodawca, powinny być dostępne w języku polskim, chociażby w formie oficjalnego tłumaczenia).</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona</p> <p>W odniesieniu do Modelowych Zasad OECD, przepisy projektowanej ustawy nie nakładają na podatników obowiązku odwoływania się do ich treści (por. uwaga dot. art. 2 ust. 1 pkt 24 li. b).</p> <p>Ma to jednak miejsce w odniesieniu do Modelowej Konwencji OECD. W szczególności, definicja osób ściśle powiązanych odwołuje się do art. 5(8) tej Konwencji. Zauważając przedstawione wątpliwości, jednocześnie nie widzimy możliwości przeniesienia treści art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD bezpośrednio do treści ustawy. Wymagałoby to przeniesienia szeregu pojęć, które wymagałyby osobnych definicji, w praktyce niemożliwych do sformułowania z uwagi na konieczność uwzględnienia bogatego dorobku wypracowanego na gruncie Modelowej Konwencji OECD.</p>

<p>Art. 2 ust. 1 pkt 34</p>	<p>MDDP, Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Ustawa wprowadza nową definicję powiązań: <i>„34) osobach ściśle powiązanych – rozumie się przez to osoby, pomiędzy którymi istnieją powiązania wynikające ze sprawowania kontroli lub posiadania praw zgodnie z kryteriami stosowanymi na potrzeby art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD;”</i> I jak wskazano w uzasadnieniu: <i>„W tym zakresie nie można przyjąć, iż chodzi o podmioty powiązane w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”</i> Sugerujemy doprecyzowanie tej definicji, co uprości jej stosowanie i pozwoli uniknąć ewentualnych wątpliwości. Na ten moment definicja zawiera odwołanie do Modelowej Konwencji OECD. Przy czym jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy „Wskazane kryteria należy analizować z uwzględnieniem dorobku OECD w odniesieniu do art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD, przy czym na gruncie niniejszej ustawy kryteria te nie są ograniczone do stałego zakładu tak jak to ma miejsce we wskazanym artykule Modelowej Konwencji OECD, lecz są stosowane w sposób uniwersalny (tj. przykładowo na potrzeby definicji funduszu inwestycyjnego)”. Jednocześnie zwracamy uwagę, iż (i) definicji takiej nie ma w Dyrektywie RADY (UE) 2022/2523, (ii) jednocześnie w ramach UE trwają prace nad harmonizacją regulacji w zakresie cen transferowych, tj. nad Dyrektywą TP, która zawiera definicję podmiotów powiązanych inną niż przyjęta na potrzeby niniejszej Ustawy. Potrzeba doprecyzowania wynika z tego, że definicja ta ma kluczowe znaczenie dla stosowania zasady ceny rynkowej</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona Zgodnie z wcześniejszym komentarzem, nie widzimy możliwości przeniesienia treści art. 5 ust. 8 Modelowej Konwencji OECD bezpośrednio do treści ustawy. Wymagałoby to przeniesienia szeregu pojęć, które wymagałyby osobnych definicji, w praktyce niemożliwych do sformułowania z uwagi na konieczność uwzględnienia bogatego dorobku wypracowanego na gruncie Modelowej Konwencji OECD. O ile wskazanej definicji brak w dyrektywie 2022/2523, zgodnie z preambułą dyrektywy, dyrektywę należy interpretować w świetle Modelowych Zasad OECD i Komentarza do nich. Zgodnie z Komentarzem, pojęcie „connected persons” należy odczytywać w świetle kryteriów z ww. art. 5 ust. 8 Konwencji (art. 3.2.1, par. 86.6 oraz art. 10.1; par. 23, 39 i 145)</p>
<p>Art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. a i c, Art. 2 ust. 1 pkt 30</p>	<p>MDDP, Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Definicja stałego zakładu – przy odwołaniu do Modelowej konwencji OECD brak uwzględnienia zmian: Definicja stałego zakładu zawarta w Ustawie (w lit. a oraz c) zawiera odwołanie do Modelowej Konwencji OECD, przy czym brak jest wskazania, że „ze zmianami” jak to zostało doprecyzowane w Dyrektywie. Kwestia ta także nie jest doprecyzowana w definicji „Modelowej Konwencji OECD” (art. 2 ust. 1 pkt. 30). Jak rozumiemy, wynika to z omyłki i wymaga uzupełnienia.</p>	<p>Uwaga niezasadna - Na gruncie projektowanej ustawy przyjęto odesłanie dynamiczne do Modelowej Konwencji, tj. odesłanie do każdego brzmienia tej konwencji, z uwzględnieniem jej ewentualnych przyszłych zmian.</p>
<p>Art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. a i c</p>	<p>MDDP, Konfederacja Lewiatan</p>	<p>W definicji stałego zakładu zawartej w Ustawie (lit. a) zostało użyte określenie „postanowieniami podobnymi do” (...). Nie daje to jasności podatnikom co do stosowania tego przepisu, a także pozostawia duże pole do interpretacji, co może prowadzić do sporów w tym zakresie, a zatem – w naszej ocenie - wymaga doprecyzowania w Ustawie (pomimo, iż takie sformułowanie zostało użyte w Dyrektywie).</p>	<p>Uwaga niezasadna – Projekt jest zgodny z treścią Dyrektywy i Modelowych Zasad OECD. Kwestię tę wyjaśnia Komentarz do art. 10.1 Modelowych Zasad OECD, par: 102: <i>Sformułowanie „postanowienie podobne do art. 7 Modelowej Konwencji OECD” zapewnia, że kraj źródła opodatkowuje dochód jako dochód przypisany zakładowi, bez wymogu, aby odpowiednie postanowienia UPO powielaty język lub wyniki art. 7 Modelowej Konwencji OECD z 2017 roku. Na przykład, UPO może zawierać art. 7 Modelowej Konwencji OECD w brzmieniu sprzed 22 lipca 2010 r. lub art. 7 Modelowej Konwencji ONZ o unikaniu</i></p>

			<i>podwójnego opodatkowania między krajami rozwiniętymi i rozwijającymi się z 2017 r.</i>
Art. 2 ust. 1 pkt 43	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Przepis ten nie wyjaśnia jak należy interpretować termin „udział konsolidujący” w związku z art. 2 ust. 1 pkt 14 Projektu Ustawy. Czy trusty lub fundacje rodzinne, często z siedzibą na terenie innych jurysdykcji niż polska, które nie sporządzają skonsolidowanych sprawozdań finansowych, stanowią UPE jeśli spełniają pozostałe warunki UPE?	Uwaga uwzględniona Trusty i fundacje rodzinne mogą być uznane za UPE, dla których właściwe jest hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Kwestia ta została opisana w Wytycznych Administracyjnych z lutego 2023 r. (1.2-Deemed Consolidation Test, np. par. 13, Przykład 10.1-1). Odpowiednio poszerzono uzasadnienie (art. 1 ust. 1 pkt 39 – aspekt hipotecznego sprawozdania).
Art. 2 ust. 1 pkt 43	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Przepis ten nie wyjaśnia jak należy się zachować w sytuacji, gdy udział własnościowy w jednostce, której właściciel jest zobowiązany do konsolidacji aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów przepływów pieniężnych stosował konsolidację metodą proporcjonalną. Czy zatem należy rozumieć, że podmioty konsolidowane metodą proporcjonalną nie są jednostkami składowymi grupy międzynarodowej lub grupy krajowej?	Uwaga uwzględniona Treść przepisu uzupełniono o konsolidację proporcjonalną, co znajduje uzasadnienie w Komentarzu do Modelowych Zasad do art. 1.2.2, par. 23. ²
Art. 2 ust. 1 pkt 44	Konfederacja Lewiatan, Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Wnioskujemy o doszczegółowienie przepisów art. 2 ust. 1 pkt. 44 projektowanej ustawy w celu jednoznacznego określenia w treści regulacji, iż pojęcie „udziałów własnościowych” obejmuje również certyfikaty inwestycyjne. Treść tej regulacji pozostawia wątpliwość czy pojęcie udziałów własnościowych obejmuje również certyfikaty inwestycyjne (rozumiane jako papiery wartościowe emitowane przez fundusz inwestycyjny zamknięty [FIZ]). Przyczyną niepewności w tym zakresie jest przede wszystkim rozbieżność – wynikająca z terminologii używanej w dotychczasowych krajowych regulacjach – w rozumieniu pojęcia „udziałów” oraz „certyfikatów inwestycyjnych”. Jednak jednocześnie certyfikaty inwestycyjne spełniają wszystkie elementy przedmiotowo istotne, (..) które są określone w projektowanej definicji „udziałów własnościowych” (tj. prawo do zysków, kapitału i rezerw). Warto bowiem zwrócić uwagę, że zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (dalej: UoF) – FIZ emituje certyfikaty inwestycyjne. Posiadanie certyfikatów inwestycyjnych kreuje po stronie	Uwaga uwzględniona - uzupełniono uzasadnienie do art. 2 ust. 1 pkt 44. W ocenie Ministerstwa Finansów, certyfikaty inwestycyjne w FIZ, ujęte w sprawozdaniu finansowym jako kapitał własny/kapitał funduszu, spełniają definicję udziałów własnościowych z projektowanej ustawy.

² To, czy jednostka wchodzi w skład grupy zależy od tego, czy spełnia ona definicję „jednostki” (...). Na przykład wspólna operacja (zgodnie z definicją MSSF (Fundacja MSSF, 2022[2])) może być odrębnym podmiotem grupy pod warunkiem, że spełnia definicję jednostki (np. spółki osobowej) w taki sposób, że część jej aktywów, przychodów, kosztów, przepływów pieniężnych i zobowiązań należących do wspólnych operatorów, którzy są innymi jednostkami grupy, jest uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym na zasadzie „pozycja po pozycji”. W związku z tym jednostki wykazywane metodą konsolidacji proporcjonalnej lub pro rata są jednostkami składowymi grupy. W takich przypadkach część aktywów, przychodów, kosztów, przepływów pieniężnych i zobowiązań jednostki, która jest odzwierciedlona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jest brana pod uwagę dla celów zasad GloBE (np. próg przychodów skonsolidowanych w artykule 1.1 uwzględnia jedynie kwotę przychodów jednostki, która jest odzwierciedlona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym).

		<p>inwestora szereg uprawnień jak: - prawo głosu na zgromadzeniu inwestorów (art. 121 ust. 6 UoF), prawo majątkowe uczestnika funduszu (art. 6 ust. 2 UoF), możliwość zasiadania jako członek w radzie inwestorów (art. 141 UoF), możliwość podejmowania uchwał na zgromadzeniu inwestorów (...). Oznacza to, że pozycja inwestora posiadającego certyfikaty inwestycyjne – szczególnie w przypadku, gdy jest on właścicielem wszystkich certyfikatów inwestycyjnych w FIZ – jest w znacznym zakresie analogiczna do pozycji udziałowca spółki kapitałowej. Posiada on bowiem instrumenty prawne umożliwiające mu nadzorowanie działalności podmiotu, za pośrednictwem którego podjął inwestycję, jak i jest uprawniony do zbywania papierów wartościowych, które dają mu prawo do udziału w zysku (zbycie certyfikatów). Inwestor ma również prawo do otrzymania wynagrodzenia w przypadku wykupu certyfikatów. Należy więc uznać, że pod względem funkcjonalnym certyfikaty inwestycyjne wpisują się w rozumienie udziałów własnościowych, o których mowa w art. 3 pkt 23 Dyrektywy (tj. prawo do zysków, kapitału i rezerw). (...) Postulujemy więc doszczegółowienie przepisów art. 2 ust. 1 pkt. 44 projektowanej ustawy w celu jednoznacznego określenia w treści regulacji, iż pojęcie „udziałów własnościowych” obejmuje również certyfikaty inwestycyjne, które dają prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki.</p>	
Art. 2 ust. 1 pkt 44	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Przepis ten nie wyjaśnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Co obejmuje pojęcie „kapitału” w kontekście wyrażenia „wszelkie udziały w kapitale dające prawa do <u>kapitału</u>”? b) Co obejmuje pojęcie „rezerw” w kontekście wyrażenia „wszelkie udziały w kapitale dające prawa do <u>rezerw</u>”? <p>Projekt Ustawy nie reguluje jak należy ustalić wartość udziału własnościowego w sytuacji, gdy procent udziałów własnościowych ulega zmianie w trakcie roku?</p>	<p>Uwaga niezasadna - „Udziały w kapitale” stanowią tłumaczenie sformułowania „<i>equity interest</i>” wynikającego z angielskiej wersji definicji. Zgodnie z Komentarzem do Modelowych Zasad OECD (art. 10.1, par. 85) udziały w kapitale to udziały, które zgodnie ze standardem rachunkowości finansowej stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego są ujmowane jako kapitał własny. Prawa do kapitału lub rezerw/kapitału rezerwowego powinny być również interpretowane w świetle wskazanego standardu, bądź na gruncie krajowego podatku wyrównawczego – standardu stosowanego do obliczenia tego podatku, w tym UoR albo MSR/MSSF.</p> <p>Zmiany wielkości udziału własnościowego uregulowane jest w rozdziale 1 działu VIII (Zbycie lub nabycie udziałów w jednostce).</p>
Art. 2 ust.1 pkt 47) vs	Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>Definicja wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych zawarta w art. 2 ust.1 pkt 47) projektowanej ustawy przewiduje, że rozumie się przez to „połowę sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych określonych w sprawozdaniu finansowym odpowiednio na</p>	<p>Uwaga uwzględniona Definicja zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 47 (ang. <i>net book value of tangible assets</i>) jest stosowana wyłącznie na</p>

<p>Art.100 pkt 3) lit. c)</p>		<p>pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty ich wartości, przy czym jeżeli dany standard rachunkowości uwzględni w rzeczowych aktywach trwałych środki pieniężne lub ekwiwalenty tych środków, wartości niematerialne i prawne, lub aktywa finansowe, dla celów ustalenia tej wartości księgowej nie uwzględnia się takich składników aktywów;" Jednocześnie zgodnie z Art. 100 pkt 3) d) przez kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe rozumie się „przynane przez organy państwa prawa do nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych, w szczególności prawa o charakterze koncesyjnym, których uzyskanie wiąże się z koniecznością dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe.” W tym zakresie w Uzasadnieniu do ustawy na stronie 176 podano, iż dla celów substratu definicja rzeczowych aktywów trwałych obejmuje koncesje (o których mowa powyżej) niezależnie od tego, czy są księgowane jako rzeczowa aktywa trwałe czy jako wartości niematerialne. Bazując wyłącznie na brzmieniu przepisów ustawy, podatnik ujmujący koncesję na wartościach niematerialnych nie uwzględniłby jej w ramach kalkulacji wartości substratu. Postuluje się więc doprecyzowanie w treści ustawy, że do substratu zalicza się wymienione pozycje, bez względu na sposób ich kwalifikacji jako aktywa trwałe w księgach.</p>	<p>potrzeby UTPR i zwolnień 5-letnich; stąd, wskazane ograniczenie dotyczące środków pieniężnych i WNIIP dotyczy tylko tych aspektów. Tym samym, definicja ta <u>nie jest stosowana na potrzeby substratu majątkowo-osobowego</u>. Na potrzeby substratu stosowana jest odrębna definicja zgodnie z art. 101 ust. 6. Znajduje to potwierdzenie w Komentarzu do Modelowych Zasad OECD (art. 10.1, par. 61).</p> <p>Dla jasności poszerzono o ten aspekt uzasadnienie w zakresie substratu majątkowo-osobowego (art. 101 ust. 6).</p>
<p>Art. 2 ust. 2</p>	<p>Konfederacja Lewiatan, MDDP</p>	<p>Sposób ustalania wielkości posiadanych pośrednio udziałów (art. 2 ust. 2) 1) Zwracamy uwagę, że zapis ten nie ma odpowiednika w Dyrektywie. Jednocześnie jest inny niż wskazany w art. 5 ust. 5 Dyrektywy TP, gdzie: „<i>W przypadku udziału pośredniego spełnienie kryteriów określonych w ust. 1 lit. b) i c) ustala się, mnożąc wysokości udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca więcej niż 50 % praw głosu posiada 100 % praw głosu.</i>” 2) Na marginesie powyższego należy zwrócić uwagę na iloczyn w ust. 2 zd. 1. Iloczyn składa się z mnożnika i z mnożnej w odniesieniu do ust. 2 zd. 1 mamy wrażenie, że brakuje jednego z elementów (mnożnika/ mnożnej).</p>	<p>Uwaga niezasadna 1) Brak jest podstaw do stosowania zasad wynikających z Dyrektywy TP; Komentarz i Przykłady OECD wskazują na sposób ustalania wielkości pośrednich udziałów zgodnie z art. 2 ust. 2. 2) Przepis ust. 2 zdanie pierwsze wskazuje na „iloczyn wielkości udziałów lub praw bezpośrednio łączących jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw”. Przykładowo, w strukturze z jednostkami A-B-C, w której A posiada w B 80% udziałów, a B w C 50% udziałów, należy pomnożyć 80% x 50%. „Jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów” w C to A i B. „Wielkości udziałów bezpośrednio łączących jednostki” A i B to 80% i 50%.</p>
<p>Art. 2 ust. 7</p>	<p>Związek Pracodawców Polska Miedź, IFA Poland</p>	<p>Wskazany przepis wprowadza delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania w drodze obwieszczenia, wykazu państw innych niż Rzeczpospolita Polska, które spełniają odpowiednie wymogi w zakresie ich lokalnych przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego. Jest to regulacja szczególnie istotna dla jednostek dominujących najwyższego szczebla zlokalizowanych w Polsce, gdyż zgodnie z art. 125 projektu ustawy, jednym z warunków zastosowania bezpiecznej przystani dla</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona Możliwość określenia danego terminu pozostaje do potwierdzenia w zależności od prac OECD nad procesem peer review.</p>

		<p>kwalfikowanego krajowego podatku wyrównawczego jest wskazanie danego państwa w obwieszczeniu wydanym zgodnie z art. 2 ust. 7. Wnosi się o wskazanie w treści art. 2 ust. 7 projektu ustawy <u>terminu, w jakim opublikowane zostanie przedmiotowe obwieszczenie</u> w odniesieniu do danego roku kalendarzowego. W naszej ocenie, obwieszczenie takie powinno być opublikowane w terminie <u>do 30 czerwca kolejnego roku</u>.</p>	
Art. 3 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 pkt 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan, Śluzak Zapiór i Partnerzy	<p>Zamiast wyrażenia „przejrzystość” proponujemy wyrażenie „transparentność”.</p> <p>Ustawodawca posługuje się pojęciem przejrzystości podatkowej i transparentności podatkowej, podczas gdy są to określenia tożsame. Wprowadza to bałaganę pojęciową</p>	<p>Uwaga niezasadna – nie jest to możliwe ze względu na posługiwanie się przez angielską wersję Dyrektywy/Modelowych Zasad OECD różnymi pojęciami – fiscally transparent i tax transparent. Przejrzystość (<i>fiscal transparency</i>) to pojęcie najbardziej ogólne, natomiast jednostka transparentna podatkowo ma węższe znaczenie – jest „przejrzysta podatkowo” z punktu widzenia zarówno państwa utworzenia, jak i państwa właściciela.</p>
Art. 3 ust. 3 pkt 1	IFA POLAND	<p>Literówka: Jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo – „w” zakresie w jakim (...) – brakuje „w”, podobnie pkt 2</p>	<p>Uwaga uwzględniona</p>
Art. 4	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Dla podlegania obowiązkowi podatku minimalnego wymagane jest spełnienie warunku skonsolidowanych przychodów 750 mln euro. W praktyce sprawdzenie tego warunku może być bardzo utrudnione w sytuacji tych podmiotów, które nie są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla. Należy bowiem wskazać, że struktura grupy może być wieloszczeblowa, co może powodować trudności. (art. 4 ustawy). Nałożenie na polskie podmioty gospodarcze obowiązków, co do których jasnym jest, że ich spełnienie zależne jest od innych podmiotów lub osób należy ocenić krytycznie. Spełnienie tych obowiązków nie jest uzależnione od chociażby należytej staranności, która powinna chronić podatnika przed sytuacjami, w których ze względów od niego niezależnych nie jest w stanie wypełnić ciążących na nim obowiązków.</p>	<p>Uwaga niezasadna – przyjęcie Modelowych Zasad OECD i wdrożenie Dyrektywy wymusza współpracę i wymianę danych w ramach grup międzynarodowych i grup krajowych objętych zakresem Zasad GloBE.</p>
Art. 4		<p>Brak jest w ustawie definicji przychodu. W skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzanych zgodnie np. z IFRS są takie pozycje jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Other operating income — net PL: Pozostałe przychody operacyjne • Net finance income — PL: Dochody finansowe netto • Net foreign exchange profit/(loss) - PL: Zysk/(strata) netto z pozycji wymiany • Other comprehensive income - PL: Inne całkowite dochody <p>Projekt ustawy nie wskazuje na żadne z ww. rodzaju.</p>	<p>Uwaga niezasadna – Art. 4 ust. 2 wskazuje na <u>roczny przychód</u> grupy międzynarodowej lub grupy krajowej <u>wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy</u>. Oznacza to, że definicja przychodów wynika z danego akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości stosowanego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym tej grupy (np. jeżeli skonsolidowane sprawozdanie sporządzono w oparciu o</p>

			<p>MSR, pojęcie skonsolidowanego przychodu należy rozpatrywać na gruncie MSR).</p> <p>W Komentarzu do Modelowych Zasad OECD i Wytycznych Administracyjnych z grudnia 2023 r. wyjaśniono, że próg skonsolidowanych przychodów opiera się na tym, który jest używany w zakresie raportowania CbCR. Stąd, podkreśla się, że podobnie jak na gruncie CbCR, próg skonsolidowanych przychodów dla potrzeb GloBE dotyczy rocznych przychodów z rachunku zysku i strat skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.</p> <p>Co do zasady, na skonsolidowane przychody powinny składać się – poza przychodami ze sprzedaży – w szczególności pozostałe przychody oraz przychody finansowe wykazane w skonsolidowanym rachunku wyników i strat. W przypadku innych specyficznych można odwołać się do Wytycznych Administracyjnych z grudnia 2023 r.³, wytycznych CbCR lub praktyki w zakresie CbCR. Zgodnie ze wskazanymi wytycznymi, pozycje wykazywane w innych całkowitych dochodach (other comprehensive income) lub przychody odzwierciedlone w bilansie nie są wliczane do przychodów na potrzeby skonsolidowanego prognozy.</p>
--	--	--	---

³ W świetle Wytycznych z grudnia 2023 r. przychód, o którym mowa wyżej, obejmuje również zyski netto z inwestycji (zarówno zrealizowane, jak i niezrealizowane) odzwierciedlone w rachunku zysków i strat skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz dochody lub zyski oddzielnie przedstawione jako pozycje nadzwyczajne lub jednorazowe. Jeżeli skonsolidowany rachunek zysków i strat grupy przedstawia oddzielnie zyski brutto z inwestycji i straty brutto z inwestycji, grupa ta pomniejsza przychody o kwotę takich strat brutto w zakresie zysków brutto z inwestycji przy określaniu przychodów do celów art. 4 ust. 1 i ust. 2. Gwarantuje to, że grupa nie znajdzie się w niekorzystnej sytuacji przy badaniu progu określonego w ust. 1 ze względu na standard rachunkowości, który wymaga, aby zyski i straty były prezentowane oddzielnie w rachunku zysków i strat [Wytyczne z grudnia 2023 r., pkt 3.1.3; par. 3, w zakresie dot. par. 10.4 Komentarza].

W przypadku transakcji prezentowanych wynikowo przez podmioty finansowe, podmioty te powinny użyć pozycji traktowanych jako podobne do przychodów zgodnie ze standardami rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla. Na przykład, jeśli dochody lub zyski z transakcji finansowej, takiej jak swap na stopy procentowe (transakcja IRS), są właściwie raportowane na zasadzie netto zgodnie ze standardami sprawozdawczości jednostki dominującej najwyższego szczebla, termin „przychody” oznacza kwotę netto z transakcji.

			przychodów. Szczegóły wytycznych co do pozycji uwzględnianych w przychodach zostały podsumowane w uzasadnieniu do art. 4.
Art. 4 ust. 8 pkt 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Określenie “prawie wszystkie jednostki” jest nieostre. Proponujemy doprecyzować je, poprzez wskazanie wartości określonej w procentach.	Uwaga nieuwzględniona Dyrektywa i Modelowe Zasady OECD posługują się szeregiem nieostrych pojęć, m.in. aby umożliwić ich stosowanie wobec jednostek z różnych państw i wobec różnych systemów prawnych oraz zapewnić elastyczność stosowania. Na gruncie projektowanej ustawy doprecyzowano niektóre kwestie (tam, gdzie było to możliwe w zgodzie z Zasadami GloBE – np. art. 2 ust. 6). Zgodnie z Komentarzem do Modelowych Zasad OECD, ww. definicja nie będzie miała zastosowania np., gdy grupa sprzedaje wszystkie jednostki składowe, które tworzą dany segment biznesowy grupy, chyba że segment taki reprezentuje praktycznie całą działalność grupy sprzedającej. Zagadnienia te mogą być w przyszłości przedmiotem objaśnień.
Art. 4 ust. 9	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Zmiana w zakresie reguł językowych: <i>Przez podzieloną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w wyniku którego jednostki jednej grupy stają się jednostkami co najmniej dwóch grup, niepodlegających nie podlegającymi konsolidacji dokonywanej przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.</i>	Uwaga uwzględniona
Art. 5 ust. 4 pkt 5	MDDP Konfederacja Lewiatan	Prosimy o przereformowanie w taki sposób, aby nie używać podwójnego zaprzeczenia. Propozycja brzmienia przepisu: <i>prowadzą działalność gospodarczą, która jest bezpośrednio związana z celami, dla których te jednostki zostały utworzone.</i>	Uwaga nieuwzględniona – przepisy Dyrektywy i Modelowych Zasad, jak i Komentarz formułują to od strony negatywnej (organizacją nienastawioną na zysk nie będzie organizacja, która prowadzi działalność niezwiązaną bezpośrednio z celami...). Taki sposób sformułowania definicji pozwala łatwiej zaliczyć pewne czynności o charakterze komercyjnym do działalności organizacji nienastawionej na zysk. Przykładem przedstawionym w Komentarzu jest sprzedaż koszulek z logo fundacji, aby zebrać środki na cele fundacji.
Art. 5 ust. 9	MDDP Konfederacja Lewiatan	Wielokrotnie w projektowanej ustawie projektodawca posługuje się frazą „zgodnie z art. ...”. Używanie takiej frazy powoduje wrażenie, że poszczególne przepisy, w których ta fraza jest używana, nie są poprawnie zreformowane pod względem składniowym. Do rozważenia użycie innej frazy: „o którym/ o której mowa w art. ...”.	Uwaga uwzględniona – przereformowano przepisy odnoszące się do wyborów

Art. 6	IFA Poland	Zgodnie z OECD MR, zastosowanie QDMTT SH jako tarczy jest warunkowe. Jak wskazano wcześniej, w projekcie dokonano sztucznego rozdzielenia pojęć kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego i globalnego podatku wyrównawczego (dział II), a także kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego (dział III). Żeby krajowy podatek wyrównawczy spełniał cechy „safe harbour” po pierwsze musi być kwalifikowalny (warunek sine qua non), a po drugie musi spełniać musi spełniać standardy określone w OECD MR (por. dział 3 „QDMTT SH” str. 318 Komentarz OECD MR (2024)). Nie jest oczywiste, że polska implementacja Dyrektywy automatycznie będzie skutkować uznaniem krajowego podatku wyrównawczego, jako kwalifikowanego. Projekt pomija wskazane wymogi w przypadku polskiego DMTT, zakładając, że zaproponowane regulacje uzyskają odpowiednie akceptacje przez fora międzynarodowe. Projekt (Dział X) nie zawiera regulacji dotyczących okresu, w którym Polska takiej akceptacji nie będzie posiadała lub jeśli proces uzyskiwania takiej akceptacji będzie się przedłużał. Podobnie, jeśli polskie DMTT nie będzie miało akceptacji, nie powinien działać art. 6.1 w stosunku do grupy krajowej zwalniającej jednostkę dominującą w Polsce z obliczenia globalnego podatku wyrównawczego.	Uwaga niezasadna – przepisy działu III dotyczące krajowego podatku wyrównawczego zaprojektowano z poszanowaniem wymogów odnośnie QDMTT zawartych w wytycznych administracyjnych z lutego i lipca 2023 r., ze szczególnym uwzględnieniem zagadnień Safe Harbour. Ministerstwo Finansów śledzi prace nad procesem peer-review w ramach OECD. W pierwszym okresie planowany jest certyfikacja przejściowa i tzw. <i>self-assessment</i> , który będzie podlegał skróconej procedurze akceptacji (w związku z tym nie zakładamy okresu, gdy polskie DMTT nie będzie miało akceptacji).
Art. 7 ust. 1	Ślązak Zapiór i Partnerzy, MDDP, IFA POLAND, Konfederacja Lewiatan	Jednostka redakcyjna posługuje się niezdefiniowanym pojęciem „rezydenta podatkowego” bez wskazania, co ma oznaczać to sformułowanie. Przepis ten również nie wskazuje na wymóg, jak również formę potwierdzenia rezydencji podatkowej, tak jak ma to miejsce np. ustawy o CIT (certyfikat rezydencji podatkowej). Brak ww. wymogu może powodować pewnego rodzaju dowolność w stwierdzaniu „rezydencji podatkowej” danego podmiotu. Proponujemy dodać również „miejsce siedziby”. W tym postanowieniu również fraza „na podstawie jej miejsca...” wydaje się być nie do końca poprawna pod względem składni. W sformułowaniu „zgodnie z przepisami wewnętrznymi danego państwa” – proponuje się wykreślić „wewnętrznymi”	Uwaga częściowo uwzględniona – dokonano nieznacznych zmian w redakcji. W pozostałym zakresie przepis odzwierciedla treść Dyrektywy / Modelowych Zasad OECD, które posługują się powszechnie rozumianym pojęciem rezydenta podatkowego oraz nie odnoszą się wprost do siedziby (jednak Komentarz wymienia siedzibę jako „podobne kryteria”).
Art. 7 ust. 2	Ślązak Zapiór i Partnerzy	Jednostka redakcyjna odnosi się do pojęcia utworzenia podmiotu, podczas gdy nie zostało wskazane co oznacza „utworzenie”. Może tu bowiem chodzić o podpisanie aktu powołującego daną jednostkę, bądź wpisanie jednostki do odpowiedniego rejestru (odpowiednik polskiego KSH). Jednostka redakcyjna odnosi się do pojęcia utworzenia podmiotu, podczas gdy nie zostało wskazane co oznacza „utworzenie”. Może tu bowiem chodzić o podpisanie aktu powołującego daną jednostkę, bądź wpisanie jednostki do odpowiedniego rejestru (odpowiednik polskiego KSH).	Uwaga uwzględniona – poszerzono w tym zakresie uzasadnienie. Dyrektywa, w ślad za Modelowymi Zasadami OECD, posługuje się ogólnie pojęciem utworzenia, bez wymogu wpisu do odpowiedniego rejestru. W związku z tym, i mając na względzie, że regulacje mogą być stosowane wobec jednostek z różnych państw, w projektowanej ustawie zrezygnowano z wymogu dotyczącego rejestru/KSH. Utworzenie będzie obejmowało zatem w szczególności podpisanie aktu powołującego daną jednostkę (Komentarz do art.

			10.3.1 Modelowych Zasad OECD, par. 181 ⁴), chyba że zgodnie z prawem danego państwa jednostka została utworzona w innym trybie.
Art. 8 ust. 1	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax	Przepis nie odnosi się do tego czy do uznania, że do danego podmiotu znajduje zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania konieczne jest posiadanie ważnego certyfikatu rezydencji podatkowej.	Na ten moment nie jest planowane dodanie takiego wymogu do ustawy. Kwestia ta będzie jednak przedmiotem dalszych analiz.
		Dział II – Globalny podatek wyrównawczy	
Art. 10 ust. 1 pkt 2	MDDP	Proponujemy brzmienie przepisu: ... <i>jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączoną lub jednostką składową niepodlegającą w państwie swojej lokalizacji innym niż Rzeczpospolita Polska kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania.</i>	Uwaga częściowo uwzględniona
Art. 10 ust. 3 oraz art. 10 ust. 4	Ślązak Zapiór i Partnerzy	Redakcja przepisu jest niejasna, powoduje wysoką problematyczność w określeniu, który podmiot jest wyłączony z definicji podatnika globalnego podatku wyrównawczego. Brak określenia relacji ust. 4 do 3, w ocenie opiniującego z uwagi na wcześniej wspomniany zarzut należy doprecyzować jednostkę redakcyjną.	Uwaga nieuwzględniona - Kwestie te zostały szczegółowo wyjaśnione w z uzasadnieniu.
Art. 11 ust. 2 pkt 1	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Przepis ten w korespondencji z art. 14 Projektu Ustawy może doprowadzić do przypisania globalnego podatku wyrównawczego do jednostki składowej, której efektywna stawka podatkowa jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej. Brak jest uzasadnienia do przypisania do jednostki składowej, której efektywna stawka podatkowa jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej, podatku wyrównawczego. Zwłaszcza gdy jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji należą do jednostek dominujących w częściowym posiadaniu z różnych subgrup. Wnosimy o dodanie do definicji nisko opodatkowanej jednostki składowej wyrażenia „oraz której efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej”.	Uwaga niezasadna – efektywna stawka podatkowa obliczana jest dla całego państwa / jurysdykcji, nie dla odrębnej jednostki. Tym samym, jeżeli efektywna stawka na poziomie całego państwa będzie niższa niż 15%, to nawet mimo wysokiego poziomu opodatkowania danej jednostki, może być ona przedmiotem opodatkowania wyrównawczego.
Art. 11 ust. 3	Konfederacja Lewiatan MDDP, IFA Poland	Wnioskując z przeciwieństwa do treści ust. 3 wygenerowanie jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oznacza brak uznania danego państwa za państwo o niskim poziomie opodatkowania. Prosimy o potwierdzenie. Proponuje się usunięcie we wszystkich przepisach niezdefiniowanego pojęcia „jurysdykcyjny” (zastosowany m.in. w: art. 11.3).	Uwaga uwzględniona. Z art. 11 ust. 3 wynika wprost, że <u>osiągnięcie jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oznacza brak uznania danego państwa za państwo o niskim poziomie opodatkowania.</u> Konkluzję tę zapisano w uzasadnieniu do art. 11 ust. 3.

⁴ Komentarz odwołuje się w tym zakresie do aktu powołania lub ustanowienia jednostki („place of incorporation” oraz „place of organisation”).

			Odnośnie drugiej uwagi „jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto” jest pojęciem zdefiniowanym w art. 11 ust. 5.
Art. 11 ust. 5	Konfederacja Lewiatan MDDP	<p>Z treści przepisu można wnioskować, że w sytuacji, gdy wystąpi nadwyżka strat, w ogóle nie ma konieczności liczenia ETR - w myśl zasady, że nie wolno dzielić przez 0.</p> <p>Propozycja brzmienia przepisu: <i>Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto stanowi nadwyżka kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie ponad kwalifikowaną stratę wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie.</i></p> <p>Być może nie ma potrzeby posługiwać się terminem „kwalifikowany dochód (strata) netto”, o ile nie zostanie z niego usunięte słowo „strata” (zważywszy na fakt, że państwo, w którym grupa nie osiągnęła jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto nie może zostać uznane - w świetle art. 11 ust. 3 projektowanej ustawy - za „państwo o niskim poziomie opodatkowania”.</p>	Uwaga nieuwzględniona – inne przepisy ustawy odwołują się także do jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto; stąd, jest potrzebna bardziej ogólna definicja.
Art. 11 ust. 6 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>W przypadku gdy:</p> <p>a) jednostka dominująca niższego szczebla jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego oraz b) jednostki dominujące wyższego szczebla (w tym jednostka dominująca najwyższego szczebla) nie są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego, jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto oraz efektywną stawkę podatkową (dla jurysdykcji) należy obliczyć z uwzględnieniem danych:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostek składowych, w których ta jednostka dominująca niższego szczebla posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy? 2) wszystkich jednostek składowych danej grupy międzynarodowej (z zastrzeżeniem przepisów dotyczących mniejszościowych jednostek składowych)? <p>Jeżeli właściwym jest podejście wskazane w punkcie 2) to podatnik nie posiada mechanizmu umożliwiającego mu pozyskanie danych od jednostek składowych grupy międzynarodowej zależnych od innych jednostek dominujących. W konsekwencji, pomimo należytej staranności podatnik może nie uzyskać danych niezbędnych do prawidłowego ustalenia wysokości podatku wyrównawczego, a tym samym podlegać pod art. 141 Projektu Ustawy.</p>	Uwaga niezasadna - Z treści art. 11 ust. 6 pkt 2 wynika wprost, iż jednostka dominująca, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego oblicza kwalifikowany dochód (stratę) i skorygowane podatki kwalifikowane dla jednostek składowych, w których posiada bezpośrednio lub pośrednio udział własnościowy. Ponadto, na podstawie dalszych przepisów jest zobowiązana do zapłaty podatku jedynie w granicach swojego udziału w danej nisko opodatkowanej jednostce składowej. Natomiast jednostki składowe, w których udziały posiada wyłączona jednostka dominująca będą co do zasady objęte opodatkowaniem UTPR (przy czym w pierwszej kolejności jednostki składowe zlokalizowane na terytorium RP będą podlegać opodatkowaniu krajowym podatkiem wyrównawczym). Ze względu na zasadę scalenia jurysdykcyjnego obliczenie krajowego podatku wyrównawczego lub podatku UTPR może wymagać w praktyce wyznaczenia w danej grupie odpowiedniej jednostki raportującej.

Art. 12 ust. 2	IFA Poland	Przepis jest niejasny „Globalny podatek wyrównawczy stanowi sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych.”	Uwaga niezasadna – przepis precyzyjnie wskazuje, co składa się na globalny podatek wyrównawczy należny do zapłaty od danego podatnika. Kwestie poszczególnych etapów obliczenia podatku przedstawiono szczegółowo w uzasadnieniu. Udziałowy podatek wyrównawczy nie jest faktycznie podatkiem, ale pojęciem (zdefiniowanym) stosowanym na potrzeby obliczenia m.in. globalnego wyrównawczego.
Art. 13	Konfederacja Lewiatan, MDDP	Po ust. 5, proponujemy dodanie ust. 6 w brzmieniu: <i>Jeżeli efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od minimalnej stawki podatkowej, nie oblicza się jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.</i>	Uwaga niezasadna – jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się również, gdy wystąpi dodatkowy podatek wyrównawczy wynikający z korekt za poprzednie lata. Aspekt ten rozszerzono w uzasadnieniu do art. 12. ⁵
Art. 13 ust. 3	Konfederacja Lewiatan MDDP	Użycie słów „ten”, „tego” 4 razy w jednym zdaniu nie jest przykładem przejrzystej legislacji. Warto ten przepis nieco uprościć. Może warto zastąpić słowo „ten” - użyte dwukrotnie w odniesieniu do roku podatkowego - słowem „dany”.	Uwaga nieuwzględniona – zastosowanie oznaczeń pozwala na wyeliminowanie wątpliwości w zakresie roku podatkowego (bieżący czy korygowany) i kwot podatku, które należy skorygować.
Art. 14	Krajowa Izba Doradców Podatkowych, MDDP, Ślázak Zapiór i Partnerzy	Wzór opisany w artykule nie mieści się w marginesach strony. Konieczna poprawka redakcyjna. W przesłanym projekcie ustawy wzór (choć zbyt mocno przesunięty do prawej strony) wydaje się posługiwać - w mianowniku - frazą “suma kwalifikowanego dochodu wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie”. Jednocześnie w uzasadnieniu znalazło się wskazanie, że w mianowniku występuje “suma kwalifikowanego dochodu wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych jednostki składowej zlokalizowanej w danym państwie”. Użyta fraza “jednostki składowej”	Uwaga uwzględniona – dokonano odpowiednich poprawek w projekcie i uzasadnieniu.

⁵ Jeżeli dana jurysdykcja jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (a zatem jednostki składowe grupy zlokalizowane w tej jurysdykcji stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe), na podatniku ciąży, zgodnie z art. 12 ust. 1, obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego. Obowiązek obliczenia globalnego podatku wyrównawczego wystąpi też w innych szczególnych przypadkach wystąpienia nisko opodatkowanych jednostek składowych, takich jak jednostki składowe, którym przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy lub bezpieczeństwa jednostki składowe rozpatrywane odrębnie od wszelkich innych jednostek składowych. Tym samym, w świetle art. 12 ust. 1 podatnik oblicza globalny podatek wyrównawczy, jeżeli posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w nisko opodatkowanych jednostkach składowych. Natomiast globalnego podatku wyrównawczego nie oblicza się, jeżeli dana jurysdykcja ani nie jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania (tj. ETR wyniósł co najmniej 15% lub osiągnięto jurysdykcyjną stratę netto), ani nie wystąpiły szczególne przypadki (dodatkowy podatek wyrównawczy lub nisko opodatkowana bezpieczeństwa jednostka składowa).

		jest – jak rozumiemy – dodana omyłkowo, a zatem konieczne jest usunięcie tej frazy w uzasadnieniu.	
Art. 15 ust. 3	IFA Poland, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Przepis ten wskazując, że „Kwota kwalifikowanego dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, którą można przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli niż jednostka dominująca jest kwotą, którą można by przypisać takim właścicielom, jeżeli łącznie spełnione byłyby następujące założenia” błędnie transponuje treść przepisów Dyrektywy w tym zakresie oraz nie współgra z odpowiednią treścią uzasadnienia do Projektu Ustawy. Przedmiotowy przepis posługując się stwierdzeniem „jeżeli łącznie spełnione byłyby następujące założenia” tworzy warunki, a nie fikcję/hipotezę. W ocenie podmiotu przedstawiającego opinię „jeżeli łącznie spełnione byłyby następujące założenia” powinno być zastąpione „przyjmując założenie, że:”	Uwaga uwzględniona - w projekcie ustawy przyjęto brzmienie „przy założeniu, że...”.
Art. 15 ust. 3 pkt 1	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Brak definicji pojęcia zysku netto - po czym następnie pojawia się odwołanie do kwalifikowanego dochodu jednostki.	Uwaga niezasadna – przyjmuje się znaczenie zysku (straty) netto z odpowiedniego standardu rachunkowości, stosowanego na potrzeby obliczenia podatków wyrównawczych (np. UoR lub MSR)
Art. 16	Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.	<p><u>Uwaga 1:</u> Art. 16 UC20 reguluje zasady zapłaty dodatkowego podatku wyrównawczego, który powstaje w przypadku dokonania korekty powodującej zmiany efektywnej stawki podatkowej. W przypadku, gdy korekta efektywnej stawki podatkowej powoduje zwiększenie kwoty jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, w takim wypadku podatnik zobowiązany jest do dopłaty podatku. Dodatkowy podatek wyrównawczy jest kalkulowany zarówno na potrzeby globalnego podatku wyrównawczego jak i krajowego podatku wyrównawczego.</p> <p>Ani UC20, ani uzasadnienie do tej ustawy nie odnoszą się do kwestii tego czy ww. korekta rozliczeń i wynika z tego tytułu niedopłata stanowi zaległość podatkową i czy z tego tytułu podatnik ma zapłacić odsetki od zaległości podatkowych. Mając na uwadze skomplikowany charakter nowych regulacji, postulujemy aby w odpowiedniej ustawie zostało wprost wskazane, że przynajmniej w okresie przejściowym niedopłata nie stanowi zaległości podatkowej, nie należą się od niej odsetki od zaległości podatkowych oraz, że nie stosuje się w tym zakresie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 628, z późn. zm.)</p> <p><u>Uwaga 2:</u> W uzasadnieniu do art. 16 UC20 zostało wskazane wprost, że, cyt.: „W przypadku natomiast, gdy jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za dany poprzedni rok został zawyżony, taka kwota zawyżenia nie podlega odliczeniu w kolejnych latach podatkowych ani nie przysługuje zwrot różnicy podatku. Dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi</p>	<p>Uwaga niezasadna – Odnosząc się do uwagi 1 „niedopłata” nie stanowi zaległości podatkowej. Jest doliczana jako dodatkowy podatek wyrównawczy do jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego albo jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego za dany (bieżący) rok podatkowy. Stąd, nie powstają odsetki za zaległości podatkowe.</p> <p>Ponadto, odnosząc się do uwagi 2 (brak możliwości zwrotu zawyżonej kwoty podatku) projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza, że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.</p>

		<p><i>zatem wyłącznie mechanizm służący dopłacie zaniżonego jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.”</i></p> <p>Zgodnie z powyższym, dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi wyłącznie mechanizm do rozliczenia zaniżonego jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego (oraz stosownie do art. 26 UC20 jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego). Natomiast w przypadku, gdy podatek został zawyżony, kwota zawyżenia nie podlega zwrotowi ani odliczeniu w latach kolejnych. Tym samym, zachwiany jest tutaj stan równowagi i sprawiedliwości opodatkowania, poprzez dyskryminację podatników, którzy dokonali nadpłaty podatku i w przypadku korekty „in minus” nie mają prawa do odpowiedniego zwrotu. Odebranie prawa podatnika do zwrotu nadpłaconego podatku ma w tym wypadku nieuzasadniony charakter. Przepisy w tym zakresie powinny działać na zasadzie symetrii – skoro podatnik jest zobowiązany do dopłat zaniżonego podatku, powinno mu również przysługiwać prawo do zwrotu w przypadku zapłacenia zawyżonej kwoty podatku bądź ewentualnie prawo do odliczenia kwoty zawyżonego podatku w kolejnych latach podatkowych. Postulujemy odpowiednią zmianę projektowanej regulacji.</p>	
Art. 16 ust. 3	Konfederacja Lewiatan, MDDP	W art. 29 ust. 1 Dyrektywy wskazano przypadki, w których dokonuje się ponownego obliczenia omawianego podatku. Wobec tego, jego prawidłowa implementacja powinna polegać na wskazaniu zamkniętego katalogu zdarzeń.	Uwaga nieuwzględniona – Komentarz do Modelowych Zasad OECD wskazuje na możliwość wystąpienia ewentualnych innych przypadków, w których należy ponownie obliczyć ETR.
Art. 16 ust. 3 pkt 1	Konfederacja Lewiatan, MDDP	Propozycja zmiany przepisu - dodanie słowa „podatkowych”: <i>1) braku zapłaty w ciągu czterech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13 ust. 3;</i>	Uwaga uwzględniona
Art. 17 ust. 1	Konfederacja Lewiatan, MDDP	Propozycja zmiany przepisu: <i>W przypadku gdy w roku podatkowym w danym państwie wystąpi powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy i w tym państwie nie został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, art. 14 i 15 stosuje się odpowiednio, przy czym w celu obliczenia.</i>	Uwaga uwzględniona
Art. 17 ust. 2	Konfederacja Lewiatan, MDDP	Propozycja zmiany przepisu - poprawa literówki, jak poniżej: <i>2. W przypadku gdy zgodnie z art. 98 w roku podatkowym w danym państwie powstanie</i>	Uwaga uwzględniona
		Dział III – Krajowy podatek wyrównawczy	
Art. 24 pkt 1 lit. a)	PwC Polska	Zgodnie z art. 24 pkt 1 lit. a) Projektu - podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego (QDMTT) jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, w tym jednostka pośrednicząca, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2. Natomiast, zgodnie z pkt 118.10. skonsolidowanego Komentarza do	Uwaga nieuwzględniona – jest to kwestia w gestii państw członkowskich; ponadto, takie podejście uniemożliwiłoby zastosowanie przez inne państwa

		<p>Modelowych Zasad OECD⁶, kraje mają możliwość ograniczenia zastosowania QDMTT wyłącznie do sytuacji kiedy, jednostka dominująca najwyższego szczebla (UPE) lub jednostka dominująca w częściowym posiadaniu (POPE), przez cały rok podatkowy posiada 100% udziałów własnościowych we wszystkich jednostkach składowych danej grupy znajdujących się w danej jurysdykcji⁷. W takim przypadku QDMTT nie znalazłby zastosowania w szczególności do joint venture i jednostek zależnych joint venture zlokalizowanych w danej jurysdykcji.</p> <p>Wskazujemy, że ograniczenie opodatkowania QDMTT jedynie do sytuacji wskazanej w pkt 118.10. Komentarza do Modelowych Zasad OECD, przyczyniłoby się do zminimalizowania obciążeń podatkowych w stosunku do inwestorów mniejszościowych. W takim przypadku QDMTT nie znalazłby zastosowania w szczególności do joint venture i jednostek zależnych joint venture zlokalizowanych w danej jurysdykcji.</p> <p>Wskazujemy, że ograniczenie opodatkowania QDMTT jedynie do sytuacji wskazanej w pkt 118.10. Komentarza do Modelowych Zasad OECD, przyczyniłoby się do zminimalizowania obciążeń podatkowych w stosunku do inwestorów mniejszościowych.</p>	<p>bezpiecznej przystani w odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego.</p>
<p>Art. 24 pkt 2 lit. a</p>	<p>Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska</p>	<p>Jednostka redakcyjna odnosi się do pojęcia utworzenia podmiotu, podczas gdy nie zostało wskazane co oznacza „utworzenie”. Może tu bowiem chodzić o podpisanie aktu powołującego daną jednostkę, bądź wpisanie jednostki do odpowiedniego rejestru (odpowiednik polskiego KSH).</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona - Jak zaznaczono odnośnie uwagi do art. 7.2, Dyrektywa, w ślad za Modelowymi Zasadami OECD, posługuje się ogólnie pojęciem utworzenia, bez wymogu wpisu do odpowiedniego rejestru. W związku z tym, i mając na względzie, że regulacje mogą być stosowane wobec jednostek z różnych państw, w projektowanej ustawie zrezygnowano z wymogu dotyczącego rejestru/KSH. Utworzenie będzie obejmowało zatem w szczególności podpisanie aktu powołującego daną jednostkę (Komentarz do art. 10.3.1 Modelowych Zasad OECD, par. 181⁸), chyba że zgodnie z prawem danego państwa jednostka została utworzona w innym trybie.</p>

⁶ Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS, („Komentarz do Modelowych Zasad OECD”), [Link](#).

⁷ Fragment tekstu oryginalnego pkt 118.10 Komentarza do Modelowych Zasad OECD: [...] *In some situations, imposing the whole amount of the Jurisdictional Top-up Tax under a QDMTT will result in a greater tax charge than the tax charge that would otherwise have been imposed under the GloBE Rules. [...] Jurisdictions may choose to implement rules that apply their QDMTT only to Groups where all of the Constituent Entities located in that jurisdiction are 100% owned by the UPE or a POPE for the entire Fiscal Year. Jurisdictions that limit the application of their QDMTT to MNE Groups where all the Constituent Entities located in the jurisdiction are 100% owned by the UPE or POPE for the entire Fiscal Year shall similarly not apply their QDMTT to Joint Ventures, JV Subsidiaries and Minority-Owned Constituent Entities located in the jurisdiction.*

⁸ Komentarz odwołuje się w tym zakresie do aktu powołania lub ustanowienia jednostki („place of incorporation” oraz „place of organisation”).

Art. 24 pkt 2 lit. b	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Brak określenia co oznacza prowadzenie działalności na terytorium RP (przykładowo ustawa o CIT i PIT zawierają takie definicje, co wynikało z licznych wątpliwości w tym zakresie).	Uwaga niezasadna – jest to specyficzny aspekt dotyczący bezpieczeństwa zakładu; nie wymaga w naszej ocenie odrębnej definicji prowadzenia działalności na terytorium RP
Art. 25	IFA Poland	Projekt ustawy nie precyzuje, czy krajowy podatek wyrównawczy ma zastosowanie także w przypadku, gdy ze względu na ogólne zasady GloBE grupa nie podlegałaby (poza Polską) kwalifikowanemu podatkowi wyrównawczemu (na przykład ze względu na objęcie jej przewidzianymi w regułach GloBE wyłączeniami). W konsekwencji, krajowy podatek wyrównawczy (który zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy ma stanowić „tarczę” przed kwalifikowanym podatkiem wyrównawczym pobieranym w innych państwach) może stać się osobnym, autonomicznym obciążeniem dla grup działających w Polsce nawet w przypadku, gdy z obiektywnych, uzasadnionych przyczyn ostatecznie z zakresu kwalifikowanego podatku wyrównawczego w innych państwach były one wyłączone.	Uwaga niezasadna – co do zasady, wobec krajowego podatku wyrównawczego powinna działać tzw. bezpieczna przystań (podatek byłby kalkulowany tylko raz, jako krajowy podatek wyrównawczy). W przypadkach, gdy zastosowanie bezpiecznej przystanie okazałoby się niemożliwe, obowiązywałby mechanizm QDMTT credit (kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, płatny w innym państwie, byłby pomniejszany o polski krajowy podatek wyrównawczy), co do zasady wyłączenia powinny obowiązywać w podobny sposób. Ewentualne istotne odstępstwa będą przedmiotem analizy na szczeblu OECD i polskim.
Art. 25 ust. 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Przepis ten w korespondencji z art. 27 Projektu Ustawy może doprowadzić do opodatkowania krajowym podatkiem wyrównawczym jednostki składowej, której efektywna stawka podatkowa jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej. Brak jest uzasadnienia do opodatkowania jednostki składowej której efektywna stawka podatkowa jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej krajowym podatkiem wyrównawczym. Zwłaszcza gdy jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji należą do różnych subgrup. Wnosimy o dodanie do definicji nisko opodatkowanej jednostki składowej wyrażenia „oraz której efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej”	Uwaga niezasadna – ETR badany jest na poziomie państwa /jurysdykcji.
Art. 25 ust. 4 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Przepis ten nie wyjaśnia jak należy obliczyć jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto oraz efektywną stawkę podatkową (dla jurysdykcji) przez jednostkę składową będącą podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego gdy nie ma ona informacji o innych jednostkach składowych będących podatnikami krajowego podatku wyrównawczego w tym samym państwie? Czy do obliczeń uwzględnia się dane:	Uwaga niezasadna – przyjęcie Modelowych Zasad OECD i wdrożenie Dyrektywy wymusza współpracę i wymianę danych w ramach grup międzynarodowych i grup krajowych objętych zakresem Zasad GloBE.

		<ul style="list-style-type: none"> •wszystkich jednostek składowych danej grupy międzynarodowej (z zastrzeżeniem MOCE)? <p>Jeżeli właściwym jest powyższe podejście, to podatnik nie ma mechanizmu umożliwiającego mu pozyskanie danych Od jednostek składowych grupy międzynarodowej zależnych od innych jednostek dominujących. Co więcej może nie posiadać wiedzy o istnieniu takich jednostek składowych w danej jurysdykcji. Pomimo należytej staranności podatnik może nie uzyskać danych niezbędnych do prawidłowego ustalenia wysokości podatku wyrównawczego, a w konsekwencji podlegać pod art. 141 Projektu Ustawy.</p>	
Art. 27 ust. 2	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Takie samo – jednoznaczne – stwierdzenie powinno zostać wyartykułowane wobec pozostałych podatków przewidzianych w projektowanej ustawie.	Uwaga niezasadna – stwierdzenie to działa jedynie na gruncie krajowego podatku wyrównawczego. W globalnym podatku wyrównawczym mowa jest o jurysdykcyjnej kwalifikowanej stracie netto (na poziomie całego państwa).
Art. 29 ust. 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan, Ślązak Zapiór i Partnerzy	<p><i>W celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowoosobowego, podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości, w tym MSR/MSSF.</i></p> <p>Ustawa o rachunkowości to nie MSR/MSSF. Fraza „w tym” powinna być odpowiednio zastąpiona.</p> <p>Zatem proponuje się zamianę zwrotu „w tym” na „oraz”.</p>	Uwaga niezasadna – ustawa o rachunkowości dopuszcza w określonych sytuacjach stosowanie MSR/MSSF; niemniej redakcja art. 29 będzie podlegać dalszemu rozpatrzeniu podczas prac na kolejnych etapach legislacyjnych.
Art. 29 ust. 1 i 2	Ślązak Zapiór i Partnerzy	Zastosowanie wskazanej jednostki oznacza de facto prowadzenie podwójnej księgowości / wdrożenie systemu, który pozwala na manipulowanie długością roku obrotowego / podatkowego.	Uwaga niezasadna – projekt nakazuje przyjąć rok podatkowy jednostki dominującej najwyższego szczebla.
Art. 29 ust. 2 pkt 2	Ślązak Zapiór i Partnerzy	Wskazana jednostka redakcyjna rodzi wątpliwość, czy oznacza to zmianę roku obrotowego dla wszystkich podatników tej samej grupy? Ponadto, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości „Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę.”	Uwaga niezasadna – chodzi o „podatników należących do tej samej grupy”, a zatem podatników krajowego podatku wyrównawczego (polskie jednostki) z tej samej grupy.
		Dział IV – Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków	
Art. 32-34	Konfederacja Lewiatan	Przepisy Działu IV dotyczące podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków nie wyjaśniają w wystarczający sposób konstrukcji tego podatku. Mechanizm opiera się na założeniu dążenia do nałożenia odpowiedzialności za zapłatę podatku	Uwaga niezasadna – regulacje dotyczące opodatkowania wyrównawczego wymuszają

		wyrównawczego na jednostki niższego szczebla w przypadku, gdy jednostka dominująca nie spełni swojego obowiązku. Polski ustawodawca nie przewidział regulacji, które miałyby zastosowanie w sytuacji, w której polska jednostka składowa nie otrzyma odpowiednich danych od innych jednostek z grupy. Jakie są konsekwencje takiej sytuacji dla polskiego podatnika? Na podatnika powinien być nałożony obowiązek podatkowy możliwy do wykonania. Tymczasem w przepisach brakuje odpowiedzi na pytanie, jak podatnik ma wyliczyć podatek, jeśli nie otrzyma informacji z grupy (np. czy właściwe będzie w tej sytuacji oszacowanie)?	współpracę pomiędzy różnymi jednostkami grupy w zakresie wymiany danych.
Art. 32-36	Związek Banków Polskich	(...) odpowiedzialność jednostek składowych ma charakter solidarny. Naszym zdaniem, co zaznaczyliśmy powyżej, w tym zakresie niezbędne jest wprowadzenie zmian do Ordynacji podatkowej, które regulowałyby kwestie statusu podatnika i jego odpowiedzialności w powyższym przypadku, w tym odpowiedzialności solidarnej, która nie została zdefiniowana na potrzeby konstrukcji tego podatku.	Uwaga niezasadna W świetle art. 7 Ordynacji podatkowej ⁹ , o tym, czy dany podmiot będzie podatnikiem w określonym podatku, decyduje wyłącznie ustawa podatkowa normująca określony podatek, nie zaś Ordynacja podatkowa. Art. 32 ust. 1 projektowanej ustawy, kto jest podatnikiem podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków określa. Przepisy Ordynacji podatkowej, jako przepisy ogólnego prawa podatkowego, nie mogą regulować statusu podatnika tego podatku. Konsekwencją solidarnego zobowiązania podatników wchodzących w skład danej grupy międzynarodowej za zapłatę podatku UTPR (art. 34 ust. 2 projektu) będzie ich odpowiedzialność solidarna za ten podatek. Art. 91 Ordynacji podatkowej stanowi, że <i>do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych</i> . Przepisy te znajdują także zastosowanie w przypadku, o którym mowa w art. 34 ust. 2 projektowanej ustawy.
Art. 33 pkt	PwC Polska	Zwracamy uwagę, że art. 13 ust. 1 akapit trzeci Dyrektywy w celu wyłączenia stosowania UTPR wymaga aby IIR był stosowany nie tylko w odniesieniu do jednostki dominującej najwyższego szczebla, ale również w odniesieniu do jej nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą z jurysdykcji, w której zlokalizowana jest ta jednostka dominująca najwyższego szczebla. Tymczasem art. 33 pkt 1 Projektu wskazuje na wyłączenie stosowania UTPR, w przypadku stosowania IIR w odniesieniu do jednostki dominującej najwyższego	Uwaga niezasadna – opisany zakres wyłączenia wynika wprost z art. 35 ust. 2.

⁹ § 1. Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

§ 2. Ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.

		szczebla.	
Art. 34 ust. 2	MDDP, Ślązak Zapiór i Partnerzy, Konfederacja Lewiatan	Z uwagi na duży stopień skomplikowania regulacji sugerujemy nie obciążać innych podatników odpowiedzialnością za to, że dany podatnik nie wyliczył i nie zapłacił (czy też wyliczył, ale nie zapłacił) podatku wyrównawczego. W polskim tłumaczeniu dyrektywy nie ma zresztą mowy o odpowiedzialności solidarnej - postulujemy, żeby to zobowiązanie usunąć.	Uwaga niezasadna – rozwiązanie leży w gestii państw członkowskich; umożliwia również elastyczne zarządzanie płatnością podatku w ramach grupy.
Art. 36 ust. 1 pkt 1-2	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Sugerujemy zastąpić zaprezentowaną zależność wzorem, bo duża liczba spójników utrudnia prawidłowe odczytanie intencji projektodawcy.	Uwaga nieuwzględniona – uwaga o charakterze redakcyjnym do ewentualnego dalszego rozpatrzenia na kolejnym etapie legislacyjnym.
Art. 36 ust. 2 pkt 1	MDDP, Ślązak Zapiór i Partnerzy, Konfederacja Lewiatan	Mamy świadomość, że ten termin („niezależni zleceniobiorcy”) pojawia się na gruncie Dyrektywy. Niemniej brakuje definicji potwierdzającej w jaki sposób traktować np. osoby na tzw. umowach B2B (co więcej, uzasadnienie nie odnosi się do poszczególnych rodzajów umów). Postulujemy zdefiniowanie pojęcia „niezależnych zleceniobiorców” poprzez precyzyjne wskazanie umów, których zawarcie z danym podmiotem skutkuje uznaniem za „niezależnego zleceniobiorcę”.	Uwaga niezasadna – zagadnienie to opisano w uzasadnieniu do art. 36.
Art. 36 ust. 4	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Nie mamy pewności czy ten przepis odwzorowuje intencję wyrażoną w uzasadnieniu do projektowanej ustawy: Aby wyeliminować ten skutek, prowadzący do nieadekwatności z celami Systemu GloBE, w tej sytuacji podatek UTPR podlega alokowaniu do poszczególnych państw bez uwzględnienia regulacji z art. 36 ust. 3. Proponujemy rozważyć przeredagowanie tego przepisu.	Uwaga uwzględniona – dokonano nieznacznego przeredagowania (odnosząc się do hipotetycznej sytuacji, w której udział „wyniósłby zero”).
		Dział V – Kwalifikowany dochód (strata)	
Art. 37 ust. 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Uwaga o charakterze językowym: postuluje się zmianę brzmienia art. 37 ust. 1 projektu ustawy na: <i>Art. 37. 1. Księgowym dochodem (stratą) netto jednostki składowej za rok podatkowy jest zysk (strata) netto tej jednostki, który:</i> 1) <i>podlegałby uwzględnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy;</i> 2) <i>został ustalony na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy oraz</i> <i>nie uwzględnia korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.</i>	Uwaga nieuwzględniona – uwaga o charakterze redakcyjnym
Art. 39	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Przepis posługuje się pojęciem nieostrym „racjonalnie zasadne”; W ocenie opiniującego rodzi to wysokie ryzyko przyszłych sporów dotyczących ww. pojęcia.	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza, że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.

Art. 39 ust. 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Używanie nieostrych pojęć (w tym klauzul generalnych) czyni projektowaną ustawę bardzo nieprzystępną dla podmiotów interpretujących jej postanowienia/podatników. Proponujemy usunięcie tego rodzaju zwrotu jako „racjonalnie zasadne” i zastąpienie go (o ile to możliwe) bardziej adekwatnym określeniem o zdefiniowanym normatywnie znaczeniu.	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza, że brak jest uprawnień do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.
Art. 40	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Zgodnie z tym przepisem podatnik - jak czytamy w uzasadnieniu - zobowiązany jest do sporządzenia sprawozdania w formie wymaganej przepisami „bez względu na wszelkie potencjalne trudności o charakterze praktycznym”. Oczywistym jest, że realizowane nakazów prawa jest obowiązkiem każdego podmiotu, będącego adresatem dalej normy. Niemniej jednak dostrzeżenie przez ustawodawcę faktu, że trudności w przestrzeganiu normy mogą się pojawić, a jednocześnie zdezurowanie tych trudności wprost stanowi o nieuzasadnionym fiskalizmie oraz nieproporcjonalności przepisów. Jest to tym bardziej widoczne, że samo sporządzenie sprawozdania nie musi przełożyć się na ujawnienie powstania zobowiązania podatkowego w podatku wyrównawczym. Brak uproszczeń w tym zakresie należy ocenić negatywnie.	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza, że brak jest uprawnień do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.
Art. 41 ust. 1 pkt 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Przepis powinien określać na jakich zasadach należy dokonać korekty (czy kwoty należy dodawać czy też odejmować?). Tymczasem szereg dalszych przepisów (np. art. 42) posługuje się sformułowaniami, które wskazują, że korekty mają się odbyć poprzez „nieuwzględnienie” bądź „uwzględnienie” określonych pozycji. Czasem zdarza się, że projektodawca precyzuje, że poprzez jakie działanie ma się odbywać „nieuwzględnienie” (np. poprzez zmniejszenie) czy „uwzględnienie” (np. poprzez zwiększenie) - niemniej nie jest to niestety powszechne w proponowanej ustawie. Konieczne jest doprecyzowanie w tym względzie.	Uwaga nieuwzględniona – o kierunku korekty decyduje jej rodzaj.
Art. 41 ust. 1 pkt 1 oraz art. 43 ust. 1	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Wskazane jednostki redakcyjne odnoszą się także do zaliczek na dywidendę? W toku stosowania przepisów, może pojawić się taka wątpliwość.	Uwaga uwzględniona poprzez odpowiednie wyjaśnienie w uzasadnieniu
art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d w związku z art. 59 projektu ustawy	Konfederacja Lewiatan	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.	Zagadnienie podlega obecnie konsultacjom z OECD i zostanie dostosowane do uzyskanego stanowiska

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.*

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

1.3. Postulat

trwałych wg ustawy o rachunkowości, podczas gdy dla celów sprawozdania skonsolidowanego nieruchomości są wyceniane w wartości godziwej jako nieruchomość 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

		<p>dla terenu miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, co powoduje, że wstrzymuje się z ewidencją nieruchomości jako środków trwałych.</p> <p>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.</p> <p>W przypadku branży deweloperskiej możliwość zastosowania korekty dochodu (straty) wobec zbycia projektów komercyjnych jest uzasadnione gospodarczo.</p> <p>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 rozwagę uzupełnienie uzasadnienia do projektu ustawy celem wskazania <i>expressis verbis</i> na taką możliwość w przypadku branży budowlanej (deweloperskiej).</p> <p>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.</p> <p><i>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.</i></p> <p>Z uwagi na kryteria klasyfikacyjne wynikające ze standardów MSR, nieruchomość wykazana jako rzeczowe aktywo trwałe czy nieruchomość 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).</p>	
Art. 41 ust. 2	PwC Polska	Zgodnie z art. 41 ust. 2 Projektu - jednostka składowa jest obowiązana do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami oraz standardami rachunkowości, w sposób zapewniający określenie wysokości kwalifikowanego dochodu (straty),	Do art. 42 ust. 2 - uwaga nieuwzględniona: rozliczenia podatkowe powinny być weryfikowalne i opierać się na rzetelnych zapisach wynikających z ksiąg.

		<p>skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego, globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. W pierwszej kolejności postulujemy rozważenie czy zasadne jest <u>odwoływanie się w przepisie do „prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami oraz standardami rachunkowości”</u> co może sugerować, że dane wskazane ww. przepisie muszą być uwzględnione w księgach rachunkowych. W praktyce może okazać się to niemożliwe biorąc pod uwagę, że dla kalkulacji w/w pozycji konieczne jest uwzględnienie danych dotyczących innych jednostek składowych.</p> <p>Niezależnie od tego, prowadzenie przez jednostkę składową ewidencji rachunkowej tak aby możliwe było dokonanie wskazanych w art. 41 ust. 2 Projektu kalkulacji, wymagałoby zagregowania do tej ewidencji danych z systemów prowadzonych przez inne jednostki składowe.</p> <p>Grupy objęte Filarem 2, będą zobligowane do opracowania narzędzi służących do przechowywania oraz odpowiedniego wykorzystania danych pochodzących z wielu źródeł. Nie jest, więc celowe, aby każda jednostka składowa w swojej ewidencji rachunkowej miała skopiowane dane pochodzące z systemów prowadzonych przez inne jednostki składowe.</p> <p>Proponujemy, więc rozważenie wskazania w art. 41 ust. 2 Projektu, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● jednostka składowa nie jest zobowiązana do uwzględnienia w swojej ewidencji rachunkowej danych pochodzących z systemów prowadzonych przez inne jednostki składowe oraz ● dane stanowiące podstawę do wykonania przez jednostkę składową obliczeń mogą być zgromadzone w systemach prowadzonych przez inne jednostki składowe, pod warunkiem, że będą one tej jednostce udostępnione. <p>Mając na uwadze zakres w jakim sprawozdawczość będzie opierała się na danych uzyskiwanych z innych jednostek wnosimy też o wprowadzenie regulacji <i>explicite</i> ograniczającej odpowiedzialność polskich jednostek za ewentualne nieprawidłowości związane z przekazanymi im z grupy informacjami i danymi źródłowymi. Zwolnieniu takiemu mógłby towarzyszyć, jeżeli okazałoby się to konieczne, obowiązek złożenia przez jednostkę z grupy oświadczenia o prawdziwości przekazanych danych.</p>	<p>Do propozycji ograniczającej odpowiedzialność polskich jednostek za nieprawidłowe informacje uzyskane od innych jednostek grupy – uwaga nieuwzględniona: wymiar odpowiedzialności zgodnie z KKS jest określany w oparciu o wymiar winy</p> <p>Do propozycji oświadczenia – uwaga nieuwzględniona, jako proponująca nadmiarowy obowiązek, nieznajdująca podstaw w zasadach wynikających z Dyrektywy</p>
<p>Art. 41 ust. 3</p>	<p>POPiHN,</p>	<p>Wydaje się, że w art. 41 ust. 3 projektu ustawy zastosowano błędne odesłanie (do ust. 1 wskazanej jednostki redakcyjnej). Tymczasem, z logiki ust. 3 niniejszego artykułu wynika, że</p>	<p>Uwaga uwzględniona</p>

	<p>Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland, Związek Pracodawców Polska Miedź</p>	<p>przepis powinien odsyłać do art. 41 ust. 2 w zakresie ewidencji rachunkowej. W związku z tym proponuje się treść art. 41 ust. 3 w następującym zmodyfikowanym brzmieniu: <i>„3. Jednostka dominująca grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 2, również korekty księgowego dochodu (straty) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych grupy, z wyłączeniem przychodów, kosztów, zysków, strat oraz transakcji zarejestrowanych w księgach tych jednostek dla celów obliczenia zysku (straty) netto oraz księgowego dochodu (straty) netto, chyba że wpływają one na korekty tego księgowego dochodu (straty) netto, kwalifikowany dochód (stratę) lub substrat majątkowo-osobowy.”</i></p>	
		<p>Przepis ten nie wyjaśnia dostatecznie co należy rozumieć przez stwierdzenie „rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 1 Wnosimy o szczegółowe wskazanie rodzaj ewidencji — np. bilansowa, pozabilansowa, pomocnicza, etc. oraz przedstawienie ustandaryzowanego wzoru takiej ewidencji jako załącznik do ustawy.</p> <p>Wnosimy o zmianę „ust. 1” na „ust. 2” w stwierdzeniu „rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust 1”.</p>	<p>Uwaga niezasadna – celem przepisu nie jest standaryzacja ewidencji ale prowadzenie takiej ewidencji co do zasady, celem rejestrowania zapisów wpływających na wysokość kwalifikowanego dochodu (straty) i podatków Uwaga redakcyjna - uwzględniona</p>
		<p>Do art. 41 ust. 3 Projektu Ustawy przepis ten nie wyjaśnia dostatecznie co należy rozumieć przez stwierdzenie „rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 1”. W ocenie podmiotu przedstawiającego opinię niniejszy przepis, ustawodawca powinien bardziej szczegółowo wskazać rodzaj ewidencji – np. bilansowa, pozabilansowa, pomocnicza, etc. oraz przedstawić ustandaryzowany wzór takiej ewidencji jako załącznik do ustawy. Dodatkowo, w stwierdzeniu „rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 1” należy zmienić „ust. 1” na „ust. 2”.</p>	<p>Uwaga niezasadna – celem przepisu nie jest standaryzacja ewidencji ale prowadzenie takiej ewidencji jako zasady Uwaga redakcyjna - uwzględniona</p>
	<p>Związek Pracodawców Polska Miedź</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. W treści projektowanego przepisu znalazło się odwołanie do ust. 1, podczas, gdy powinno być to odwołanie do ust. 2. 2. Zgodnie z aktualnym brzmieniem projektowanego przepisu jednostka dominująca grupy międzynarodowej zlokalizowana w Rzeczypospolitej Polskiej rejestruje w ewidencji rachunkowej również korekty księgowego dochodu (straty) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych grupy (z odpowiednimi wyłączeniami). Jednocześnie w treści uzasadnienia do projektu ustawy doprecyzowano, że przepis ten dotyczy rejestracji w ewidencji rachunkowej powyższych korekt dotyczących jednostek zagranicznych, których księgowy dochód (strata netto) jest uwzględniany przy rozliczeniu zobowiązań podatkowych jednostki dominującej. Postuluje się o uzupełnienie brzmienia przepisu w zakresie wskazanym w uzasadnieniu. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Uwaga redakcyjna - uwzględniona 2. Uwaga nieuwzględniona - brak zasadności do enumeratywnego wymieniania wszystkich elementów ewidencji

Art. 42	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Dla jasności i zachowania porządku, przepis wymaga doprecyzowania czy poszczególne pozycje w ramach korekty z tytułu obciążenia podatkowego netto mają zmniejszać czy zwiększać obciążenie podatkowe netto.	Uwaga redakcyjna - uwzględniona
Art. 42 pkt 1	Ślązak Zapiór i Partnerzy Tax Doradztwo Podatkowe Spółka Partnerska	Jednostka redakcyjna odnosi się do podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 77, bieżących i odroczonej ujętych w obciążeniu wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego albo ujętych w księgach jako koszt lub podobny zapis , w tym podatków kwalifikowanych naliczonych od dochodu (przychodów), który jest wyłączony z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), bez doprecyzowania znaczenia pojęcia „podobny zapis” (w czym wyrażać się ma podobieństwo?). Zastosowanie wskazanego zwrotu może rodzić praktyczne wątpliwości co do jego zakresu znaczeniowego	Uwaga nieuwzględniona – projekt powinien zapewnić równe traktowanie zapisów wpływających tożsamo na wynik rachunkowy, dokonywanych w oparciu o różne standardy rachunkowości
Art. 43 ust 1.	Związek Pracodawców Polska Miedź, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	W treści projektowanego przepisu znalazło się sformułowanie „Korekta z tytułu dywidend wyłączonych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. b, polega na nieuwzględnieniu dywidend oraz innych wypłat otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych”. Zwracamy uwagę, iż zwrot „innych wypłat otrzymanych lub naliczonych” wyklucza się. Słowo „wypłata” sugeruje że chodzi o wypływ pieniądza, natomiast słowo „otrzymane” sugeruje że chodzi o wpływ pieniądza. Postuluje się o weryfikację i odpowiednią zmianę przedmiotowego zapisu.	Uwaga zasadna - w zakresie w jakim wypłata dotyczy faktycznych płatności, pojęcie „innych wypłat” zostanie zastąpione „innych płatności o podobnym charakterze
		Wnosimy o doprecyzowanie pojęcia „dywidend”. Pojęcie dywidendy, także na tle prawa międzynarodowego nie jest ograniczone do znaczenia słownikowego, w odniesieniu do dywidendy wypłacanej na podstawie kodeksu spółek handlowych, a odnosi się szeroko do wypłat mających źródło w zysku podmiotu wypłacającego to świadczenie tym samym czy np. dystrybucja z fundacji rodzinnej do jej fundatora lub beneficjenta będzie również stanowiła dywidendę?	Uwaga niezasadna – użycie wyrazu „dywidenda” wynika wprost z Dyrektywy i powinno być interpretowane przez pryzmat jej celu; uwzględnienie postulatu wydaje się również niemożliwe z uwagi na tyle stanów faktycznych ile istnieje podmiotów rodzajowo różnych
Art. 43 ust. 2 pkt 1	Związek Pracodawców Polska Miedź	W toku analizy projektowanej ustawy pojawiła się wątpliwość interpretacyjna, czy w treści art. 43 ust. 2 pkt 1 ustawodawca zawarł definicję pojęcia „inwestycja portfelowa”. W związku z powyższym postuluje się o dodatnie definicji pojęcia „inwestycja portfelowa” w art. 2 projektowanej ustawy.	Uwaga niezasadna - przepis zawiera definicję pojęcia „inwestycja portfelowa”
Art. 47	Związek Pracodawców Polska Miedź	Artykuł dotyczy korekty księgowego dochodu (straty) netto z tytułu asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych i dotyczy sytuacji w których w odniesieniu do jednostki składowej stosuje ona różne waluty funkcjonalne dla celów księgowych oraz podatkowych. Tym samym z zakresu korekty zostały wyłączone różnice kursowe powstające w takich jednostkach składowych, które mają taką samą walutę funkcjonalną księgową i podatkową, ale jednocześnie dokonują wycen walutowych i ustalają różnice kursowe pomiędzy walutą obcą i walutą funkcjonalną. Powstające w ten sposób różnice	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.

		<p>kursowe podlegają opodatkowaniu podatkiem CIT wg zasady kasowej, chyba, że jednostka skorzysta z możliwości jaką daje art.9b ust.2 ustawy o CIT pozwalający na stosowanie rachunkowej metody ustalania różnic kursowych, co powoduje że na gruncie jurysdykcji krajowej (tj. polskiej) jednostki składowe mogą ujmować w stosunku do naliczonych (niezrealizowanych) różnic kursowych podatek w części bieżącej lub w części odroczonej. Pojawia się więc wątpliwość czy dochód księgowy netto nie powinien podlegać korekcie o różnice kursowe inne niż asymetryczne, w sytuacji kiedy podlegają opodatkowaniu wg metody podatkowej.</p>	
<p>Art. 48 - art. 41 ust 1 pkt1 lit. g</p>	<p>Krajowa Izba Doradców Podatkowych</p>	<p>W zakresie brzmienia art. 48 zwracamy uwagę na następujące kwestie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dodanie określenia "w tym utworzonych rezerw" wydaje się być słusznym zabiegiem, aby objąć dyspozycją komentowanego przepisu sytuację, gdy jednostka ujmie w wyniku księgowym szacunek kosztu tego rodzaju, jednak zaproponowane sformułowanie rodzi wątpliwości praktyczne - przykładowo w sytuacji gdy w FY1 dokonana będzie korekta w oparciu o zaksięgowaną (utworzoną) rezerwę, do której dokument zewnętrzny, np. nota czy mandat zostanie otrzymany i zaksięgowany w wyniku księgowym już w roku następnym, czyli w FY+1 będzie ujęty taki poniesiony wydatek oraz rozwiązanie rezerwy księgowej na ten koszt - nie jest jasne jaka korekta, w jakiej wysokości, powinna zostać dokonana w roku FY+1. Do rozważenia czy ujęcie kasowe nie byłoby podejściem rekomendowanym. 2) w pkt 1) analizowany przepis zmieniono w porównaniu do brzmienia Dyrektywy, gdzie zakres definicji "nielegalne płatności" zastąpiono nieostrym pojęciem - istniejącym wyłącznie na gruncie kilku ustaw podatkowych, którego wykładnia opiera się na orzeczeniach sądowych i praktyce organów podatkowych (np. kwestia nierządu, przemytu itd.). Nasuwa się wątpliwość, czy taka zmiana jest zgodna z celem uregulowań globalnego podatku wyrównawczego, w szczególności z założeniem unifikacji dokonywanych korekt w oderwaniu od zasad poszczególnych systemów legislacyjnych. Dodatkowo, w Uzasadnieniu Projektu w tym aspekcie nie wskazano przykładów takich czynności ani nie zawarto jakichkolwiek objaśnień praktycznych. 3) w pkt 1) nie jest jasne w jakim celu wprowadzono rozszerzenie w stosunku do Dyrektywy poprzez odniesienie do dwóch porządków prawnych - (zastosowanie spójnika LUB) - w praktyce konieczna jest znajomość systemu prawnego jednostki dominującej 4) w pkt 2) należałoby doprecyzować czy chodzi o przepisy bilansowe (księgowe) czy podatkowe lokalizacji jednostki w odniesieniu do wątpliwości wskazanej w pkt 4 - powstać może praktyczna wątpliwość, 	<ol style="list-style-type: none"> 1) uwaga uwzględniona poprzez zmianę redakcji przepisu 2) Uwaga nieuwzględniona – pojęcie „prawnie skutecznej umowy” funkcjonuje w ustawie PIT i CIT wiele lat i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych; z kolei „nielegalne płatności” jest pojęciem które może wywoływać wątpliwości interpretacyjne, np. czy prezenty rzeczowe albo usługi są „płatnościami” 3) Uwaga niezasadna – zapis wynika z Komentarza i jest konieczny z uwagi na różne reżimy prawne; korekta z tytułu niedozwolonych kosztów będzie mieć zastosowanie, jeśli takie koszty zostaną ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki 4) Uwaga niezasadna – przepisy dotyczą nakładania kar i grzywien a nie zasad rachunkowych czy podatkowych regulowanych prawem bilansowym oraz podatkowym 5) uwaga niezasadna - w treści przepisu jest wskazanie „określonych na podstawie przepisów państwa....”, co oznacza, że kary nakładane w wyniku porozumień cywilnoprawnych (tzw. kary umowne) nie są przedmiotem niniejszego przepisu. Ponadto, dodanie postulowanego wyrażenia wydaje się nadmiarowe ale również niewystarczające gdyż nie uwzględnia organów właściwych w specyfice danego państwa, uprawnionych do nakładania takich kar i grzywien np. organów sądowych. Uzasadnienie zostanie uzupełnione o tę kwestię

		5) czy projektowany przepis obejmuje swoją dyspozycją tylko kary i grzywny wynikające z przepisów prawa, czy także opłaty wynikające z umów i porozumień z kontrahentami (kary umowne). Sugerujemy by rozbudować Uzasadnienie, tak by w/w wątpliwości praktyczne oraz interpretacyjne zostały odpowiednio zaadresowane/wyeliminowane.	
Art. 48 ust. 1 pkt 2	POPiHN	<p>Zgodnie ze skonsolidowanym komentarzem OECD pn. „<i>Tax Challenges Arising from The Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023)</i>” grzywny i kary, o których mowa w niniejszym artykule to sankcje nakładane przez organy administracji państwowej. W szczególności, wskazana korekta nie ma na celu wykluczenia z dochodu GloBE kar umownych, które mogą się pojawić w relacjach biznesowych pomiędzy przedsiębiorstwami na podstawie stosownych przepisów umownych, a które nie zawsze są wykluczane z kosztów podatkowych jednostki na podstawie właściwych przepisów podatkowych.</p> <p><i>“Similar to bribes, finés and penalties imposed by a government are commonly disallowed for Tax purposes. However, the policy rationale for denying a deduction for fines and penalties is to limit the economic cost to only the person that committed the act. This rationale would be diluted if the taxpayer were allowed to share the burden of the penalty with all taxpayers (by way of tax deduction for it).”</i></p> <p>Mając na uwadze powyższe, proponuje się następującą modyfikację art. 48 ust. 1 pkt 2: „2) z tytułu grzywien i kar, określonych na podstawie przepisów państwa lokalizacji jednostki składowej i nakładanych przez organy administracji tego państwa, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro.”</p>	Uwaga niezasadna – w treści przepisu jest wskazanie „określonych na podstawie przepisów państwa...”, co oznacza, że kary nakładane w wyniku porozumień cywilnoprawnych (tzw. kary umowne) nie są przedmiotem niniejszego przepisu. Ponadto, dodanie postulowanego wyrażenia wydaje się nadmiarowe ale również niewystarczające gdyż nie uwzględnia organów właściwych w specyfice danego państwa, uprawnionych do nakładania takich kar i grzywien np. organów sądowych.
Art. 48 ust 1 pkt 2	Związek Pracodawców Polska Miedź	Postuluje się o doprecyzowanie w treści wskazanego przepisu jak należy kalkulować limit 50.000 EUR. W szczególności, czy limit ten odnosi się do sumy naliczonej w roku podatkowym grzywny lub kary, jeżeli jest ona wymierzana dziennie lub okresowo, w związku z określonymi czynnościami wymagającymi działań naprawczych liczonej łącznie dla wszystkich kar i grzywien ujętych w roku podatkowym bez względu na to z jakiej umowy wynikają? Czy też kar i grzywien dla jednej umowy?	Uwaga niezasadna - Postulat realizowany jest użytym w projekcie pojęciem „określone czynności” – zgodnie z Komentarzem „Odliczenie dotyczy również grzywien, które mogą być nakładane w związku z tą samą działalnością okresowo (np. grzywnyienne), których łączna wysokość w jednym roku jest równa lub przekracza 50 000 euro (lub równowartość w walucie). Okresowa grzywna lub kara obejmuje grzywnę lub karę, która jest wymierzana okresowo do czasu podjęcia działań naprawczych, ale nie obejmuje odrębnych grzywien, które są wymierzane za ten sam rodzaj wykroczenia popełnionego wielokrotnie, jak np. mandaty drogowe”,

<p>Art. 49 oraz Art. 50</p>	<p>Krajowa Izba Doradców Podatkowych</p>	<p>Uzasadnienie do projektu ustawy wskazuje: Korekty z tytułu błędu wcześniejszego okresu nie dokonuje się, jeżeli korekta błędu spowodowała zmniejszenie podatku kwalifikowanego w kwocie wyższej niż 1 000 000 euro lub z innych powodów wymaga ponownego obliczenia efektywnej stawki podatkowej i dodatkowego globalnego podatku wyrównawczego. Takie korekty są rozliczane na podstawie odrębnych przepisów, np. w ramach korekt podatków kwalifikowanych po złożeniu zeznania i zmiany stawek podatkowych. Nie ma odzwierciedlenia tego fragmentu uzasadnienia w treści art 49 ani art 50 projektu ustawy.</p>	<p>Uwaga niezasadna - W świetle art. 49 ust. 2, korekty nie rozlicza się na zasadach właściwych dla błędów wcześniejszego okresu (tj. na bieżąco), jeżeli korekta została dokonana na podstawie art. 96. Wskazany art. 96 obejmuje m.in. istotne obniżenie podatków kwalifikowanych o ponad 1 mln euro. Opisany wyjątek nie dotyczy art. 50 projektu, tj. zmian polityki rachunkowości (por. art. 16 ust. 1 lit. g (ii.) Dyrektywy).</p>
<p>Art. 51</p>	<p>IFA Poland</p>	<p>Wymaga doprecyzowania, że do korekty brana jest kwota składek wpłaconych do funduszu emerytalnego w ciągu danego roku podatkowego. W art. 51 Projektu Ustawy nie wskazano takiej informacji, a w uzasadnieniu użyto nieprecyzyjnego sformułowania „składek wpłaconych do funduszu emerytalnego za dany rok podatkowy”. Postuluje się zatem o jednoznaczne wyjaśnienie tej wątpliwości w przedmiotowym Projekcie.</p>	<p>Uwaga niezasadna - dane pozyskuje się z ksiąg za dany rok podatkowy.</p>
<p>Art. 51</p>	<p>Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej</p>	<p>Wnosimy o doprecyzowanie, czy do obliczenia korekty z tytułu naliczonych kosztów emerytalnych uwzględniamy kwotę składek wpłaconych do funduszu emerytalnego <u>ciągu</u> danego roku podatkowego bez względu na to jakiego okresu dotyczyły koszty z tytułu tych zobowiązań.</p>	<p>Uwaga niezasadna - treść przepisu odnosi się do samej kwoty składek co oznacza, że okres którego dotyczą nie ma znaczenia, propozycja regulacji wydaje się nadmiarowa.</p>
<p>Art. 52 ust. 2</p>	<p>IFA Poland</p>	<p>Przepis jest niespójny z wytycznymi OECD, w tym z komentarzem do art. 3.2.7. Komentarz wskazuje, że nie każda umowa, plan lub porozumienie będzie wewnątrzgrupowym porozumieniem finansowym (Intragroup Financing Arrangements). Jako przykład podaje się centrum finansowe dla grupy (subgrupy), które zarządza zapotrzebowaniem grupy (subgrupy) na kapitał obrotowy, w tym: a) pozyskuje środki pieniężne od jednostek składowych (w tym nie będących jednostkami nisko opodatkowanymi) b) udziela pożyczek dla jednostek składowych (w tym dla nisko opodatkowanych). Wskazuje się również (w akapicie 129), że pożyczki uzyskane przez grupowe centrum finansowe od jednostki składowej innej niż nisko opodatkowana należy traktować jako całkowicie odrębne i niezależne od pożyczek udzielanych przez takiego pośrednika do jednostek składowych nisko opodatkowanych – na podstawie dokonanej obiektywnej oceny takiej sytuacji. Projekt Ustawy definiuje, że wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe wystąpi w każdej sytuacji, gdy „jednostka składowa opodatkowana wyższą stawką podatku kwalifikowanego udziela bezpośrednio lub za pośrednictwem innej osoby lub osób finansowania w formie pożyczki (kredytu) lub w inny sposób finansuje jednostkę składową opodatkowaną niższą stawką podatku kwalifikowanego” to należy zaznaczyć, że jest to sytuacja definitywna bez</p>	<p>Uwaga niezasadna - projekt implementuje regulacje Dyrektywy, co oznacza, że brak jest uprawnień do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.</p>

		<p>możliwości dokonania oceny obiektywnej takiego schematu wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego. Postuluje się zatem o jednoznaczne wyjaśnienie tej wątpliwości w przedmiotowym Projekcie.</p>	
Art. 52 ust. 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Wytyczne OECD, w tym komentarz do art. 3.2.7 (OECD 2022) wskazują, że nie każda umowa, plan lub porozumienie będzie wewnątrzgrupowym porozumieniem finansowym (Intragroup Financing Arrangements).</p> <p>Jako przykład podaje centrum finansowego dla grupy (subgrupy), które zarządza zapotrzebowaniem grupy (subgrupy) na kapitał obrotowy, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) pozyskuje środki pieniężne od jednostek składowych (w tym nie będących jednostkami nisko opodatkowanymi) b) udziela pożyczek dla jednostek składowych (w tym dla nisko opodatkowanych). Wskazuje również (w akapicie 129), że pożyczki uzyskane przez centrum finansowe od jednostki składowej innej niż nisko opodatkowana należy traktować jako całkowicie odrębne i niezależne od pożyczek udzielanych przez takiego pośrednika do jednostek składowych nisko opodatkowanych. <p>Projekt Ustawy definiuje, że wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe wystąpi w każdej sytuacji, gdy „jednostka składowa opodatkowana wyższą stawką podatku kwalifikowanego udziela bezpośrednio lub za pośrednictwem innej osoby lub osób finansowania w formie pożyczki (kredytu) lub w inny sposób finansuje jednostkę składową opodatkowaną niższą stawką podatku kwalifikowanego”</p>	Uwaga niezasadna - projekt implementuje regulacje Dyrektywy, co oznacza, że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.
Art. 52 ust. 3	Ślązak Zapiór i Partnerzy	Przepis wymaga korekty redakcyjnej - dookreślenie alternatywy rozłącznej / łącznej, obecnie wprawdzie przepis posługuje się łącznikiem "łącznie" po czym dalej odwołuje się do alternatywy łącznej "lub".	Uwaga niezasadna
Art. 52 ust 1	Związek Pracodawców Polska Miedź	W treści projektowanego przepisu znalazło się sformułowanie „...lub podobnych odliczeń”. Wskazane sformułowanie budzi wątpliwości interpretacyjne. Postuluje się wprowadzenie w art. 2 projektu ustawy definicji zwrotu „podobne odliczenie”. Sformułowanie „podobne odliczenie” powtarza się w kilku miejscach projektu ustawy.	Uwaga niezasadna - projekt zawiera już sformułowania „o podobnym charakterze”, które nie budzą wątpliwości, czy „podobny zapis”, definiowanie wszystkich używanych w projekcie pojęć, zrozumiałych językowo, byłoby nadmiarowe.

Art. 52	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Dyrektywa mówi o kosztach, Projekt wprowadza nowe pojęcie - kosztów lub podobnych odliczeń - nie jest ono zdefiniowane, powstają wątpliwości interpretacyjne; Sugerujemy by rozbudować Uzasadnienie do Projektu, tak by wątpliwości praktyczne oraz interpretacyjne zostały odpowiednio zaadresowane/wyeliminowane.	Uwaga uwzględniona – uzupełniono uzasadnienie do art. 52. ¹⁰
Art. 55 ust.1 pkt 2	IFA Poland	Ustawa CIT nakłada na podmioty powiązane obowiązek ustalania cen transferowych zgodnych z zasadą arm's length na bieżąco (przynajmniej dla celów podatkowych) oraz przewiduje niewielki zakres tzw. korekt cen transferowych (retrospektywnych). Pozostałe korekty należy dokonywać na bieżąco. Przepisy ustawy CIT pozostawiają wiele wątpliwości w zakresie prawidłowości dokonywania korekt cen transferowych. Dlatego proponuje się doprecyzować o jakich korektach jest mowa w analizowanym przepisie.	Uwaga niezasadna – projekt nie nawiązuje do rozwiązań przyjętych w ustawie CIT, stanowi regulację niezależną od CIT.
Art. 55 ust.2	IFA Poland	Zasada ceny rynkowej została już zdefiniowana w polskim prawie podatkowym. Zaleca się zatem podanie celu, dla którego powołana w analizowanym przepisie zasada ma odniesienie. Projekt nie precyzuje pojęcia „osoby, które nie są ściśle powiązane”, „porównywalne transakcje”, „porównywalne okoliczności”. Brak odniesienia do ustawy CIT powoduje konieczność reinterpretacji pojęć.	Uwaga niezasadna – projekt nie nawiązuje do rozwiązań przyjętych w ustawie CIT, stanowi regulację niezależną od CIT.
Art. 55 ust. 3	IFA Poland	Niejasne są intencje ustawodawcy w sformułowaniu „może nie mieć zastosowania”. Postulujemy, doprecyzowanie jakich okoliczności dotyczy wskazane upoważnienie, zwłaszcza jeśli nie jest przewidziana dowolność. Uzasadnienie też wymaga uzupełnienia.	Uwaga uwzględniona – uzupełniono uzasadnienie do art. 55.
Art. 55 ust. 5 pkt 2	IFA Poland	Wycena transakcji w porozumieniu może obejmować przedział. Projekt nie precyzuje jak należy postępować w przypadku uzgodnienia przedziału. Projekt stanowi o porozumieniach zawartych pomiędzy „właściwymi organami wszystkich państw, w których są zlokalizowane jednostki będące stronami tej transakcji” – rzadkością jest że porozumienie zawiera się ze „wszystkimi państwami” mimo że transakcja może dotyczyć kilku jednostek. W Polsce porozumienie wielostronne zawarto dla jednej takiej transakcji i nawet w tym przypadku nie ma pewności, że objęło ono wszystkie państwa. Przepis nie obejmuje zakresem porozumień, które stanowią istotną większość porozumień zawartych w Polsce, czyli jednostronnych. Konkludując, przy takim sformułowaniu przepisu należy go uznać za przepis martwy.	Uwaga niezasadna – projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnień do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie. Zasada ta wynika wprost z Komentarza

¹⁰ Chodzi w tym przypadku o odzwierciedlenie sformułowania z angielskiej wersji Dyrektywy lub Modelowych Zasad (*expense*). Może to być koszt, wydatek lub podobna pozycja wynikająca z ksiąg jednostki składowej, która jest uwzględniana na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej i obniża ten kwalifikowany dochód (albo odpowiednio zwiększa kwalifikowaną stratę).

Art. 55 ust. 7	IFA Poland	Reguły korekty transakcji kontrolowanej wpisane są do ustawy CIT. W obecnym brzmieniu, przepisy art. 55.7 tworzą kolizję. Należy zatem doprecyzować, że przepis odnosi się do korekt na potrzeby GLOBE.	Uwaga niezasadna , przepis art. 55 ust. 7 ujęty został w ustawie regulującej zasady przyjęte w Dyrektywie, co oznacza że ma zastosowanie do opodatkowania wyrównawczego.
Art. 55 - art. 41 ust.1 pkt.1 n)	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Należy zwrócić uwagę, iż wprowadzenie nowej kategorii /definicji osób, które nie są ściśle powiązane powoduje praktyczne wątpliwości - (wg Projektu w ślad za Konwencją modelową chodzi o powiązania powyżej 50%, gdzie jednocześnie Ustawa CIT posługuje się progiem 25%), po pierwsze może oznaczać konieczność odrębnych analiz dla ustalenia poziomu ceny rynkowej w odniesieniu do nowej kategorii zdefiniowanych powiązań; po drugie możliwym jest, że cena transakcji odniesiona do poziomu rynkowego wg definicji z Ustawy CIT nie będzie spełniać definicji ceny rynkowej według definicji Projektu. Tymczasem Dyrektywa zawiera definicję: „zasada ceny rynkowej” oznacza zasadę, zgodnie z którą transakcje między jednostkami składowymi mają być ujmowane przez odniesienie do warunków, które zostałyby uzyskane między niezależnymi przedsiębiorstwami w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach- zgodną z uregulowaniami CIT oraz regułami przyjętymi na gruncie cen transferowych. Takie rozwiązanie może spowodować zaistnienie dwóch poziomów ceny rynkowej dla tej samej transakcji. Taka konieczność dodatkowej weryfikacji w oparciu o nową definicję wprowadza nadmierne obciążenie podatników.	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnień do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.
Art. 55 ust. 2	IFA Poland, Śluzak Zapiór i Partnerzy, Związek Pracodawców Polska Miedź	Przepis odnosi się wprost do modelowej konwencji OECD która nie jest i nie stanowi źródła prawa w polskim porządku prawnym. Odesłanie zatem jest nieskuteczne, bowiem nie jest to akt prawny w rozumieniu Konstytucji RP.	Uwaga częściowo uwzględniona – przepis preredagowano. Kwestia ta zostanie ponownie rozpatrzona na kolejnych etapach legislacyjnych.
Art. 55 ust. 2	MDDP	Ustawa definiuje zasadę ceny rynkowej jako: „2. Zasada ceny rynkowej polega na ujmowaniu transakcji między jednostkami składowymi grupy zgodnie warunkami, jakie byłyby ustalone między osobami, które nie są ściśle powiązane w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach, określonymi zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 9 Modelowej Konwencji OECD.” Zasada ceny rynkowej zapisana jest w art. 9 Modelowej Konwencji OECD. Ponieważ artykuł ten nie określa szczegółowych zasad ustalania cen transferowych, OECD wypracowała wskazówki dotyczące znaczenia i zasad stosowania zasady ceny rynkowej, czego efektem są Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (dalej jako: Wytyczne OECD). Ponieważ nie wszystkie kraje włączyły zasadę ceny rynkowej do systemu prawa krajowego, aktualnie trwają prace m.in.	Uwaga częściowo uwzględniona – przepis preredagowano. Kwestia ta zostanie ponownie rozpatrzona na kolejnych etapach legislacyjnych.

		<p>nad wprowadzeniem zasady ceny rynkowej do prawodawstwa UE, a także wyjaśnieniem statusu i znaczenia Wytycznych OECD, w ramach prac nad Dyrektywą TP.</p> <p>Użyte w definicji określenie „postanowieniami podobnymi” powoduje, że nie jest jasne jak ta zasada powinna być stosowana i jak korzystać z dotychczasowego dorobku OECD. Sugerujemy doprecyzowanie tego sformułowania. W szczególności, że definicja ta determinuje jakie „korekty z tytułu zasady ceny rynkowej” zostaną uwzględnione w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) o którym mowa w art. 41 ust. 1 pkt. 1 lit. n) Ustawy.</p>	
Art. 58 ust. 1	<p>Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, podobnie: Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej i Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Zgodnie z art. 58 ust. 1 Projektu ustawy „<i>Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji).</i>”</p> <p>Doprecyzowanie treści wyżej wskazanego art. 58 ust. 1 Projektu ustawy w celu jednoznacznego wskazania w treści regulacji, iż zasada realizacji stosowana dla potrzeb wyliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – w odniesieniu do aktywów zaliczanych do wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek – polega na wyłączeniu wyniku aktualizacji wyceny opartej na prognozach przyszłych odzysków i jednoczesnym uwzględnieniu wartości zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania należności przez dłużników lub powstałych w wyniku zbycia należności.</p> <p>Uzasadniając powyższe podajemy, iż zgodnie z artykułem 16 ust. 6 dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 (...) zyski i straty w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podlegających księgowaniu według wartości godziwej lub wycenie z tytułu utraty wartości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym można określić na podstawie zasady realizacji na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty. Przy czym „zasada realizacji” nie została zdefiniowana przez prawodawcę unijnego, dlatego w celu lepszego zrozumienia tego pojęcia warto sięgnąć do komentarza OECD objaśniającego jej istotę – oraz do treści uzasadnienia Projektu ustawy, gdzie polski projektodawca opisał jaka jest koncepcja na której bazuje „zasada realizacji”. W dokumentach tych mianowicie wskazuje się, iż uzasadnieniem dla wprowadzenia „zasady realizacji” jest zmniejszenie zmienności wyników finansowych uwzględnianych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) poprzez umożliwienie podatnikowi skryzalizowania zysku dla celów Systemu GloBE w dniu faktycznego uzyskania zysku, a nie w okresie zaksięgowania zmian wartości godziwej z jednego okresu na następny, zgodnie z zasadami rachunkowości. Jak czytamy w</p>	<p>Zagadnienie podlega obecnie konsultacjom z OECD i zostanie dostosowane do uzyskanego stanowiska</p>

uzasadnieniu do Projektu ustawy „**Pozwala to też na uniknięcie uwzględnienia zysku za dany rok, który nie odzwierciedla rzeczywistego zysku z transakcji, jednak może prowadzić do opodatkowania wyrównawczego.**” (oznaczenia podmiotu postulującego zmiany). Innymi słowami, „zasada realizacji” pozwala na opodatkowanie podatkiem wyrównawczym faktycznych zysków przedsiębiorstwa, a ponadto przeciwdziała ewentualnym nadużyciom (przeciwdziała sztucznemu prognozowaniu nadmiernych strat księgowych, które prowadziłyby do mniejszego opodatkowania podatkiem wyrównawczym) jak i sytuacji odwrotnej w której podatnik musiałby opodatkować przyszłe, niepewne zyski (np. poprzez zwiększenie wartości godziwej w wyniku prognozowanych wzrostów spłacalności w odniesieniu do danej grupy aktywów). Co istotne, w komentarzu OECD objaśniającym rozwiązania wprowadzone w Dyrektywie (*Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules*) czytamy, iż: „*Article 3.2.5 provides an election to use the realisation method for assets and liabilities that are accounted for in the Constituent Entity’s financial accounts using the fair value method or impairment accounting. **The election generally applies with respect to all assets and liabilities of all Constituent Entities in a jurisdiction and may be made with respect to those assets or liabilities after the year in which the asset was acquired.***” (oznaczenia podmiotu postulującego zmiany).

W kontekście wyżej wskazanego przepisu Dyrektywy, komentarz OECD tłumaczy, że „zasadą realizacji” mogą być objęte wszystkie aktywa – zatem zdaniem ZPF, nie ma podstaw do tego, aby możliwość zastosowania „zasady realizacji” ograniczać tylko do niektórych grup aktywów. Uzasadnione jest natomiast to, aby zasada ta mogła być stosowana również do aktywów o charakterze niematerialnym jak np. pakiety wierzytelności nabywane od innych podmiotów w celu ich windykacji na własny rachunek. Wyznaczenie szerokiego kręgu aktywów, dla których zastosowanie ma „zasada realizacji” umożliwi bowiem nadrzędny cel tej instytucji jakim jest uniknięcie uwzględnienia zysku za dany rok, który nie odzwierciedla rzeczywistego zysku z transakcji.

Należy w tym miejscu zauważyć, iż pakiety wierzytelności dla celów bilansowych są wyceniane w oparciu o międzynarodowe standardy rachunkowości tj. na podstawie zdyskontowanych prognozowanych przepływów pieniężnych, których specyfiką jest duża zmienność i pewien stopień nieprzewidywalności. Ponadto zgodnie z międzynarodowym standardem sprawozdawczości nr 9, jednostki uwzględniają w wyniku sprawozdawczym odpis na oczekiwane straty kredytowe z tytułu instrumentu finansowego w kwocie równej oczekiwanym stratom kredytowym w całym okresie życia, jeżeli ryzyko kredytowe związane z danym instrumentem finansowym znacznie wzrosło od momentu początkowego ujęcia.

Charakterystyką wyceny takich aktywów jest wykazywanie w sprawozdaniu skonsolidowanym niezrealizowanych przychodów/kosztów z tyt. utraty wartości będących efektem okresowej aktualizacji wyceny. Ponadto w praktyce rynkowej często zdarza się, że nabyte pakiety wierzytelności są windykowane w horyzoncie wieloletnim i nie podlegają dalszym czynnościom przenoszącym ich własność.

W tym kontekście warte odnotowania jest to, że wg aktualnego brzmienia art. 58 ust. 1 Projektu ustawy, korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na **dzień zbycia** takiego aktywa lub zobowiązania. Zatem treść Projektu ustawy wskazuje na to, że „zasadę realizacji” należy stosować wyłącznie przez pryzmat dnia zbycia aktywa. Wskazać należy, iż treść Dyrektywy nie zawiera tego rodzaju ograniczenia. Ograniczenie to może być również sprzeczne z celowościową koncepcją „zasady realizacji”, która miała obejmować wszelkie postacie aktywów – a nie tylko aktywa podlegające zbyciu.

Biorąc więc pod uwagę potencjalną wyżej wskazaną niezgodność Projektu ustawy z postanowieniami

Dyrektywy, oraz to, że:

(I) z tytułu posiadania pakietów wierzytelności podatnicy rozpoznają przychody i koszty bilansowe w związku z księgowaniem ich zaktualizowanej wartości, gdzie kwota aktualizacji jest wyliczana na podstawie prognoz odnoszących się do przyszłych i niepewnych zysków,

(II) Dyrektywę należy rozumieć w ten sposób, iż pozwala ona na to, aby wszystkie aktywa podatnika podlegały – dla celów wyliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – określeniu wg zasady realizacji,

(III) w praktyce działalności branży zarządzania wierzytelnościami często dochodzi do sytuacji, w której uprzednio nabyte wierzytelności nie podlegają dalszej odsprzedaży,

(IV) aktualna treść art. 58 ust. 1 Projektu ustawy nie tyle odracza termin rozpoznania zysków (strat)

wynikających ze zmiany wartości pakietów, ale w istocie umożliwia brak rozpoznania tego rodzaju

zysku i brak objęcia go podatkiem wyrównawczym - jak bowiem już wskazano wyżej, nie dochodzi w tej sytuacji do zbycia aktywów, a jedynie do ich spieniężenia na skutek spłaty zobowiązania przez

dłużników,

- postuluje się doprecyzowanie treści art. 58 ust. 1 Projektu ustawy w sposób, który umożliwi stosowanie „zasady realizacji” dla potrzeb wyliczenia dochodu kwalifikowanego – w odniesieniu do aktywów zaliczanych do grupy wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek – poprzez wyłączenie wyniku aktualizacji wyceny opartej

	<p>na prognozach i jednoczesnym uwzględnieniu wartości zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania należności przez dłużników.</p> <p>W związku z powyższym, postuluje się zmianę art. 58 ust. 1 Projektu ustawy w ten sposób, że otrzyma on brzmienie:</p> <p><i>„Art. 58 ust. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji). W odniesieniu do wierzytelności nabytych w celu ich windykacji na własny rachunek, zyski (straty) ujmowane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na podstawie zysków (strat) wynikających z realizacji faktycznych korzyści ekonomicznych powstałych w wyniku uregulowania wierzytelności lub w wyniku zbycia wierzytelności.”</i></p>	
<p>Art. 59 ust. 1 i 3 Projektu</p>	<p>PwC Polska</p> <p>Kwestia wskazana w art. 59 ust. 1 i 3 Projektu regulowana jest przez pkt 3.2.6. Modelowych Zasad OECD dotyczący możliwości wyboru sposobu rozłożenia zysku ze sprzedaży nieruchomości na szereg lat podatkowych. Mechanizm ten opisuje uzasadnienie do Projektu. W uproszczeniu zagregowany zysk w pierwszej kolejności jest kompensowany ze stratami netto poszczególnych jednostek składowych powstałymi w okresie 4 lat poprzedzających rok wyboru (które to straty nie zostały jeszcze skompensowane w ramach ewentualnego wcześniejszego rocznego wyboru). Następnie jeżeli po rozliczeniu poszczególnych strat netto pozostaje nierozliczona część (nadwyżka) zagregowanego zysku netto rozkłada się ją równomiernie na cały okres retrospekcji, łącznie z rokiem wyboru (tj. 1/5 tej nadwyżki jest przypisana do każdego z 5 lat okresu retrospekcji).</p> <p>W tym kontekście rozważyć należałoby czy zasadne pod kątem redakcyjnym jest rozdzielenie art. 59 ust. 1 od art. 59 ust. 3-5 Projektu. Nie wydaje się bowiem aby, tak jak wskazano w ust. 1, wybór polegał zawsze na przypisaniu zysku ze sprzedaży do roku podatkowego, za który dokonano wyboru oraz do okresu 4 poprzednich lat podatkowych. Możliwa jest bowiem sytuacja, że zysk ten w całości skompensuje strata z jednego roku podatkowego i nie będzie w związku z tym podlegał on rozłożeniu na inne lata.</p> <p>Zwracamy też uwagę, że procedura zawarta w ust. 3 została sformułowana w sposób mało zrozumiały. Sformułowanie „polega na pomniejszeniu tego zysku netto o stratę netto liczoną jako różnica między łącznymi stratami a łącznymi zyskami osiągniętymi przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w państwie” jawi się jako mało czytelne gdy weźmie się pod uwagę, że <i>de facto</i> chodzi o skompensowanie straty za poszczególne lata zyskiem ze sprzedaży nieruchomości.</p>	<p>Uwaga redakcyjna, nieuwzględniona – uwaga podlegać będzie kolejnym analizom na dalszych etapach procedowania projektu</p>

		Również ust. 4 wskazanego przepisu pozostaje dla nas mało zrozumiały. Rozważyć można czy łatwiejsze w odbiorze nie byłoby posłużenie się formułą pochodzącą z pkt 3.2.6. Komentarza do Modelowych Zasad OECD, która w dość przejrzysty sposób określa kolejne kroki kalkulacyjne.	
Art. 61 ust. 1	MDDP, Konfederacja Lewiatan	Użycie sformułowania <i>Korekta ... polega na objęciu korektą</i> stanowi błąd w definiowaniu (<i>idem per idem</i> – to samo przez to samo). Racjonalny ustawodawca nie powinien redagować przepisów w ten sposób. Co więcej, z tego jak i szeregu innych przepisów nie wynika na czym korekta ma polegać. Apelujemy o sprecyzowanie jakim działaniem ma towarzyszyć opisanej korekcie.	Uwaga redakcyjna, nieuwzględniona
Art. 64	IFA Poland	Choć w kontekście międzynarodowym zasadne jest pozostawienie otwartej definicji kwalifikowanej oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, to w odniesieniu do zakresu stosowanych na terenie kraju ulg podatkowych i dla przejrzystości stosowania regulacji (ocenianej przez podatników jako dość złożona), postuluje się nieenumeratywne wyliczenie obowiązujących ulg podatkowych w podziale kwalifikowane oraz niekwalifikowane zwrotne ulgi.	Uwaga poza projektem
Art. 64 ust. 4	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przysługuje do części takiej ulgi przepis ust. 1 stosuje się tylko do tej części. Przepis jest niejasny. Art. 64 ust. 1 ustawy odnosi się zarówno do niekwalifikowanej zwrotnej ulgi (pkt 1 – nieuwzględnienie w dochodzie kwalifikowanym) jak i kwalifikowanej zwrotnej ulgi (pkt 2 – uwzględnienie w dochodzie kwalifikowanym). Rozumiemy, że ustawodawcy chodzi o implementację art. 3 pkt 38 Dyrektywy w kontekście ewentualnej korekty kwalifikowanego dochodu (straty). Definicja kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej przewiduje uwzględnienie ulg podatkowych, których konstrukcja zapewnia częściowy zwrot kredytu podatkowego w formie gotówki lub ekwiwalentu gotówki w ciągu 4 lat od momentu nabycia prawa do takiej ulgi. W żadnej sytuacji Dyrektywa nie przewiduje uwzględnienia w kwalifikowanym dochodzie (stracie) niekwalifikowanej zwrotnej ulgi. Ustawodawca powinien wprowadzić analogiczną definicję kwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej (uwzględniającą sytuację pieniężnego zwrotu części przysługującego prawa do kredytu podatkowego) i usunąć art. 64 ust. 4 (przy prawidłowym zdefiniowaniu kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego, art. 64 ust. 1 ustawy obejmie również sytuację doliczenia do kwalifikowanego dochodu kredytu podatkowego zwracanego podatnikowi w części).	Uwaga nieuwzględniona – ulga może częściowo mieć charakter kwalifikowanej a częściowo niekwalifikowanej zwrotnej ulgi; art. 64 ust. 4 wskazuje na możliwość zastosowania przepisu do części ulgi

Art. 64-66	Centrum Wsparcia Biznesu „Partner” sp. z o.o.	<p>Przez wzgląd na podatników krajowego podatku wyrównawczego byłoby wysoce wskazane, by ustawodawca w możliwie najszerszym zakresie w projekcie ustawy uwzględnił nawiązania do polskiego systemu podatkowego poprzez odpowiednie odesłania do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo do innych instytucji prawnych obecnych w polskim porządku prawnym. Przykładowo:</p> <ul style="list-style-type: none"> art. 64-66 projektu ustawy zawierają szczegółowe uregulowania dotyczące ulg podatkowych – kwalifikowanych zwrotnych, niekwalifikowanych zwrotnych, zbywalnych i innych. <u>Gdyby ustawodawca zawarł w tych przepisach bezpośrednio odesłania do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tym samym precyzyjnie wskazując, których ulg podatkowych obowiązujących w Polsce dotyczą projektowane regulacje, przepisy byłyby klarowniejsze niż obecnie;</u> <p>(...)</p> <p>Zgłaszany postulat jest tym bardziej uzasadniony, że projekt ustawy przewiduje bardzo kosztowny tryb urzędowej interpretacji przepisów w postaci opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego z opłatą wstępną na poziomie 25 000 zł i opłatą główną sięgającą nawet 75 000 zł. W świetle tak istotnej różnicy w porównaniu do zwykłego postępowania interpretacyjnego, przepisy powinny możliwie precyzyjnie określać zakres opodatkowania.</p>	Uwaga nieuwzględniona - uwaga wykracza poza wymagany zakres implementacji; niemniej na dalszym etapie prac legislacyjnych uzasadnienie zostanie uzupełnione o odniesienie do obowiązujących ulg podatkowych.
Art. 65	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Z uwagi na specyfikę wprowadzonego uregulowania należałoby rozważyć by w Uzasadnieniu do Projektu umieścić odniesienie tej regulacji do systemu istniejących w Polsce ulg; rekomendowane też podanie przykładów.	Uwaga zasadna – na dalszym etapie prac legislacyjnych uzasadnienie zostanie uzupełnione o kwalifikację obowiązujących ulg podatkowych.
Art. 65 ust. 8-10	MDDP	W celu zwiększenia przejrzystości przepisu, proponujemy przeniesienie ust. 8-10 bezpośrednio po ust. 1. W ten sposób staną się ust. 2-4. Analogicznie, zmiana powinna objąć przepisy, które odsyłają do ustępów w zmienionej numeracji.	Uwaga redakcyjna, nieuwzględniona
Art. 65 ust. 8-10	Konfederacja Lewiatan	W celu zwiększenia przejrzystości przepisu, proponujemy przeniesienie ust. 8-10 bezpośrednio po ust. 1. W ten sposób staną się ust. 2-4. Analogicznie, zmiana powinna objąć przepisy, które odsyłają do ustępów w zmienionej numeracji.	Uwaga redakcyjna, nieuwzględniona
Art. 66 ust. 1-3	Konfederacja Lewiatan, MDDP	<p>Postulujemy doprecyzowanie, na jakiej <u>konkretnie</u> czynności (zwiększenie, zmniejszenie itd.) polega nieuwzględnienie wskazanych ulg. Obecne brzmienie przepisu nie pozwala na jednoznaczne ustalenie zakresu wyrażonego w nim obowiązku.</p> <p>Postulujemy doprecyzowanie katalogu ulg traktowanych na gruncie ustawy jako ulgi inne niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga. Uznanie danej ulgi za inną niż ww. powoduje nieuwzględnienie tej ulgi przy kalkulacji ETR. Z perspektywy podatników kwestia ta odgrywa może odgrywać decydującą rolę przy ustalaniu istnienia obowiązku podatkowego (oraz ewentualnej wysokości</p>	Uwaga niezasadna – korekta uzależniona będzie od zasad ujęcia ulgi w księgowym dochodzie (stracie) netto

		zobowiązania podatkowego). Mając na względzie znaczną ilość ulg funkcjonujących w polskim systemie należy rozważyć wprowadzenie odesłań do odpowiednich przepisów wprowadzając katalog ulg uznawanych na gruncie ustawy za ulgi inne niż ww.	
Art. 66	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Uzasadnienie do analizowanego przepisu art. 66 jest bardzo zwięzłe; brakuje ilustracji przykładami; rekomendowane jest jego rozszerzenie, w szczególności przygotowanie komentarza, który by pozwalał na interpretację przepisu poprzez odniesienie wprost do polskich ulg. Zwłaszcza wątpliwości dotyczą interpretacji ust. 1 w zw. z ust.2 tego przepisu i odniesienie tych regulacji na grunt polskich ulg podatkowych, w tym B+R, zwolnienia PSI czy otrzymywanych grantów zwolnionych z przychodów.	Uwaga zasadna – na dalszym etapie prac legislacyjnych uzasadnienie zostanie uzupełnione o odniesienie do obowiązujących ulg podatkowych.
Art. 67 ust. 1	MDDP	Skoro tytuł rozdziału 2 oddziału 1 to "Wyłączenie dochodu z żeglugi międzynarodowej", chodzi zapewne o korektę księgowego dochodu (straty) netto o dochody z tej żeglugi. Skoro ma to być wyłączenie, autor zakłada, że księgowy dochód (strata) netto może się również składać z dochodów z żeglugi, ale nie jedynie z tego źródła dochodów. Stąd proponujemy wskazywać na korektę księgowego dochodu (straty) netto bez określnika "z tytułu żeglugi międzynarodowej" (warto rozważyć usunięcie tego fragmentu). Potrzebne doprecyzowanie na czym ma polegać "nieuwzględnienie" - na niebraniu pod uwagę dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej (działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej)?	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 67 ust. 1	Konfederacja Lewiatan	Skoro tytuł rozdziału 2 oddziału 1 to "Wyłączenie dochodu z żeglugi międzynarodowej", chodzi zapewne o korektę księgowego dochodu (straty) netto o dochody z tej żeglugi. Skoro ma to być wyłączenie, autor zakłada, że księgowy dochód (strata) netto może się również składać z dochodów z żeglugi, ale nie jedynie z tego źródła dochodów. Stąd proponujemy wskazywać na korektę księgowego dochodu (straty) netto bez określnika "z tytułu żeglugi międzynarodowej" (warto rozważyć usunięcie tego fragmentu). Potrzebne doprecyzowanie na czym ma polegać "nieuwzględnienie" - na niebraniu pod uwagę dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej (działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej)?	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 73 ust. 1	PwC Polska	Przepis jest niezrozumiały. Nie wiadomo co ulega pomniejszeniu „o kwotę księgowego dochodu (straty) netto przypadającą na jej właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi tej grupy i posiadają w jednostce pośredniczącej udziały własnościowe bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo”.	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 75 ust. 1	PwC Polska	Art. 75 ust. 1 Projektu znajduje się w oddziale dotyczącym szczególnych zasad przydzielania księgowego dochodu (straty) netto jednostce pośredniczącej. W obecnym brzmieniu przepis jest niezrozumiały, w szczególności w zakresie ust. 1 pkt 2. Brzmienie regulacji	Uwaga uwzględniona – zmieniono treść przepisu i uzasadnienia.

		wydaje się też niespójne z uzasadnieniem do Projektu, w którym wskazano, że art. 75 ust. 1 Projektu odnosi się do przydzielenia dochodu jednostki pośredniczącej. Tymczasem przepis stanowi o pomniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto tej jednostki.	
		Dział VI – Skorygowane podatki kwalifikowane	
Art. 77	PwC Polska	Relacja wskazanego przepisu do definicji z art. 78 Projektu pozostaje dla nas niezrozumiała. Regulacja posługuje się pojęciem „podatków przydzielonych” jednostce składowej odwołując się również do oddziału 3 dotyczącego podatków alokowanych. W efekcie powstaje m.in. wątpliwość czy podatki przydzielone i alokowane stanowią dwie różne kategorie pojęciowe. Powstaje też pytanie czy wskazana definicja ma w intencji zawęzić definicję podatków kwalifikowanych zawartą w kolejnych artykułach. Mamy wątpliwość jaką treść normatywną (regułę dyrektywy/ modelowej konwencji) wyraża wskazany przepis.	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 77 i art. 78	Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.	Przepisy UC20 nie precyzują, które podatki należy traktować jako podatki kwalifikowane. W art. 77 projektu ustawy zostało wyłącznie wskazane, że, cyt.: „ <i>Podatki kwalifikowane jednostki składowej to podatki przydzielone, z zastrzeżeniem oddziału 3, jednostce składowej, która przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia te podatki oraz dochód opodatkowany tymi podatkami.</i> ” Natomiast w art. 78 zostały wskazane kategorie podatków, które stanowią podatki kwalifikowane. Jednakże na podstawie ww. przepisów nie jest jasne, które podatki nakładane i płacone w Polsce powinny zostać uznane za podatki kwalifikowane. Przepisy projektu ustawy w obecnym kształcie rodzą wiele wątpliwości interpretacyjnych. Zawarta w nich definicja podatków kwalifikowanych odwołuje się co do zasady do podatków kalkulowanych od dochodu lub zysku lub wypłacanych zysków. Wskazać natomiast należy, że polska ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 z późn. zm.), oprócz „klasycznego” podatku dochodowego kalkulowanego od dochodu stanowiącego nadwyżkę przychodów na kosztami ich uzyskania, przewiduje szereg innych uzupełniających podatków, w tym podatków które nie są naliczane od dochodu czy przychodu, lecz np. od ponoszonych kosztów, tak jak ma to miejsce w przypadku podatku od przerzuconych dochodów. Dodatkowo w Polsce funkcjonuje podatek minimalny czy podatek od przychodów z budynków, których mechanizm naliczania jest odmienny od klasycznego podatku CIT, przy czym podatki te można potencjalnie odliczyć od podatku CIT. Tym samym zasadne wydaje się wskazanie przez ustawodawcę wprost, które podatki należy zakwalifikować jako podatki kwalifikowane na gruncie UC20, np. poprzez	Uwaga uwzględniona. Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w ustawie oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).

		wprowadzenie, obok istniejącej już definicji, przykładowego katalogu wprost wskazanych typów podatków, które uznaje się za podatki kwalifikowane.	
Art. 77 i 78	IFA Poland	Choć w kontekście międzynarodowym zasadne jest pozostawienie otwartej definicji podatków kwalifikowanych, to w odniesieniu do zakresu opodatkowania w danym państwie oraz dla przejrzystości stosowania regulacji (ocenianej przez podatników jako dość złożona), postuluje się nieenumeratywne wyliczenie podatków traktowanych na gruncie krajowym jako podatki kwalifikowane.	Uwaga uwzględniona - Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w art. 78 ust. 3 projektu ustawy oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).
Art. 78	Centrum Wspierania Biznesu „Partner” sp. z o.o.	Przez wzgląd na podatników krajowego podatku wyrównawczego byłoby wysoce wskazane, by ustawodawca w możliwie najszerszym zakresie w projekcie ustawy uwzględnił nawiązania do polskiego systemu podatkowego poprzez odpowiednie odesłania do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo do innych instytucji prawnych obecnych w polskim porządku prawnym. Przykładowo: (...) <ul style="list-style-type: none"> art. 78 projektu ustawy definiujący pojęcie podatku kwalifikowanego. Przepis wskazuje na m.in. podatki nakładane z tytułu dochodu i „inne podobne podatki”, a także podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku gdy w państwie lokalizacji jednostki składowej nie obowiązuje system podatku dochodowego od osób prawnych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje obecnie liczne daniny publicznoprawne (np. podatek minimalny, podatek od przerzuconych dochodów), których kwalifikacja na gruncie art. 78 projektu ustawy nie musi być jednoznaczna, nawet uwzględniając bardziej szczegółowe uzasadnienie do projektu ustawy. Nic nie stoi na przeszkodzie, by ustawodawca wobec podatników krajowego podatku wyrównawczego jasno określił, które z podatków obowiązujących w polskim systemie prawnym są podatkami kwalifikowanymi. 	Uwaga uwzględniona. Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w ustawie oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).
Art. 78	POPiHN	W art. 78 projektu ustawy [Katalog podatków kwalifikowanych]: brak jednoznacznego wskazania czy obciążenia podatkowe nakładane ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, takie jak: podatek od przychodów z budynków, krajowy podatek minimalny, podatek od przerzuconych dochodów można traktować jako podatki kwalifikowane. W związku z tym postuluje się dodanie w projekcie ustawy przepisu, który adresowałby tę kwestię lub wydanie objaśnień podatkowych MF.	Uwaga uwzględniona. Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w ustawie oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).

Art. 78	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Aktualna treść przepisu powoduje wątpliwość, czy podatki które w warstwie legislacyjnej zostały uregulowane w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.; dalej: „ustawa o CIT”) stanowią podatki od dochodu lub zysku danej jednostki, a tym samym czy powinny zostać uznane za podatki kwalifikowane. Wątpliwość dotyczy w szczególności następujących podatków: minimalny podatek dochodowy (art. 24ca ustawy o CIT); podatek od przychodów z budynków (art. 24b ustawy o CIT); podatek od niezrealizowanych zysków (exit tax, art. 24f ustawy o CIT); podatek od przerzuconych dochodów (art. 24aa ustawy o CIT); podatek od sprzedaży detalicznej (uregulowany w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r, o podatku od sprzedaży detalicznej) oraz podatki branżowe (np. od wydobycia niektórych kopalin, bankowy, tonażowy).</p> <p>Powyżej sygnalizowane wątpliwości są potęgowane przez fakt, że niektóre z podatków wymienionych powyżej stanowią swoisty substytut podatku dochodowego, który jest z nimi w sposób istotny skorelowany, np. poprzez mechanizmy zaliczenia danego podatku na poczet podatku dochodowego (por. art. 24c ust. 13 lub art. 24b ust. 14 ustawy o CIT).</p>	<p>Uwaga uwzględniona. Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w ustawie oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).</p>
Art. 77, 78 i 79	Polska Organizacja Handlu i Dystrybucji (POHiD)	<p>PODATKI KWALIFIKOWANE – DEFINICJA I ZAKRES</p> <p>Nie jest jasne, które podatki przewidziane w samej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) oraz podatki, których celem było uszczelnienie wpływów z podatku dochodowego CIT w innych ustawach m.in., ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej powinny być traktowane jako podatki kwalifikowane, w które jako niekwalifikowane. W szczególności proponowalibyśmy, aby wskazać jednoznacznie, czy następujące podatki powinny być traktowane jako podatki kwalifikowane: podatek od przerzuconych dochodów (art. 24 aa ustawy o CIT), podatek minimalny (art. 24ca ustawy o CIT), podatek od przychodów z budynków (art. 24d ustawy o CIT), podatek od sprzedaży detalicznej określony w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej PSD (Dz. U. z 2023 r. poz. 148). Alternatywnie rekomendujemy wyłączenie ww. podatków minimalnych i PSD dla podmiotów zobowiązanych do zapłaty krajowego podatku wyrównawczego lub umożliwienie zaliczania jednego podatku na poczet drugiego. W przeciwnym przypadku może dojść do wielokrotnego opodatkowania tego samego dochodu.</p>	<p>Uwaga uwzględniona. Katalog podatków kwalifikowanych został zawarty w ustawie oraz uzupełniono uzasadnienie w tym zakresie (art. 78 i 79 – podatki kwalifikowane i podatki nieuznawane za kwalifikowane).</p>
Art. 78	Związek Banków Polskich	<p>Uwzględniając specyfikę podatku od niektórych instytucji finansowych (podatek bankowy) postulujemy, <u>aby definicja podatków kwalifikowanych obejmowała również podatek bankowy</u>. Podatek od niektórych instytucji finansowych jest podatkiem od aktywów, który stanowi realne obciążenie dla instytucji finansowych. Zdaniem sektora bankowego ujęcie tego podatku w katalogu podatku kwalifikowanego pozwoli prawidłowo odzwierciedlić m.in. efektywną stawkę podatkową dla grup, w skład których wchodzi instytucje finansowe.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona – w projekcie ustawy został zawarty katalog podatków kwalifikowanych, jednak nie obejmuje od podatku od niektórych instytucji finansowych. Wyjaśnienia w tym zakresie przedstawiono w uzasadnieniu do art. 79.</p>

		<p>W celu wykluczenia wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie, zalecamy:</p> <p>a) Zmianę art. 78 Projektu - proponowane brzmienie art. 78 pkt 3 projektu powinno być następujące: „podatki naliczone z tytułu zysków zatrzymanych, aktywów lub kapitału własnego jednostki składowej, w tym podatki naliczone od całości lub części składników opartych na dochodzie lub kapitale własnym.”, albo</p> <p>Wydanie wiążących wytycznych/objaśnień potwierdzających, że definicja podatków kwalifikowanych obejmuje także podatek bankowy.</p>	
Art. 78 w zw. z art. 79 oraz art. 80	MDDP	<p>Postulujemy, aby w projektowanej ustawie znalazło się jednoznaczne wskazanie, że podatek od niektórych instytucji finansowych (przewidziany przepisami ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych powinien zostać uznany za podatek kwalifikowany, aby mógł on zostać uwzględniony w kalkulacji ETR (docelowo jako skorygowany podatek kwalifikowany).</p> <p>Za powyższym przemawia fakt, że podatek od niektórych instytucji finansowych (zwany potocznie “podatkiem bankowym”) nie jest podatkiem obrotowym (takim jak podatek akcyzowy czy podatek VAT), a to właśnie podatki obrotowe powinno się traktować jako podatki niebędące podatkami kwalifikowanymi. Co więcej, podatek bankowy (pomimo tego, że jest liczony od wartości aktywów) stanowi obciążenie podatkowe, które dotyczy jedynie ściśle określonej grupy podatników cechujących się np. odpowiednio wysokim poziomem aktywów (m.in. banków krajowych – przede wszystkim tym, które działają w formie spółek akcyjnych – czy krajowych zakładów ubezpieczeń). Jeżeli podatek bankowy miałby nie zostać uznany za podatek kwalifikowany, podatnicy tego podatku byłiby potraktowani niesprawiedliwie w stosunku do innych podmiotów gospodarczych, które co prawda nie uwzględnią podatku bankowego na etapie wyliczenia ETR (gdyż nie są jego podatnikami), ale przede wszystkim nie muszą go płacić. Gdyby z kolei nie uznać podatku bankowego za podatek uwzględniany w liczniku proporcji ETR, podatnicy tego podatku musieliby (i) zapłacić podatek, (ii) potraktować ujęty w księgach rachunkowych koszt podatku bankowego jako NKUP (na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 70 ustawy o CIT) a przez to zwiększyć podstawę opodatkowania o wartość kosztu księgowego niestanowiącego KUP, oraz (iii) nie uwzględniać podatku bankowego w liczniku proporcji ETR a przez to wykazywać niższy ETR na gruncie przepisów GloBE.</p>	Uwaga nieuwzględniona – w projekcie ustawy został zawarty katalog podatków kwalifikowanych, jednak nie obejmuje od podatku od niektórych instytucji finansowych. Wyjaśnienia w tym zakresie przedstawiono w uzasadnieniu do art. 79.
Art. 78 ust. 1 oraz art. 79 ust. 1	PwC Polska	<p>W celu zapewnienia pewności stosowania prawa, proponujemy rozważenie wskazania przykładów podatków obowiązujących w polskim systemie podatkowym, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> • należą do katalogu podatków kwalifikowanych jednostki składowej (tj. art. 78 ust. 1 Projektu) oraz 	Uwaga nieuwzględniona – w projekcie ustawy został zawarty katalog podatków kwalifikowanych, jednak nie obejmuje od podatku od niektórych instytucji finansowych. Wyjaśnienia w tym zakresie przedstawiono w uzasadnieniu do art. 79.

		<ul style="list-style-type: none"> nie należą do tego katalogu (art. 79 ust. 1 Projektu). <p>Wątpliwości mogą dotyczyć m.in. podatku od przerzuconych dochodów (art. 24aa ustawy o CIT), czy też obowiązującego już podatku minimalnego (art. 24ca ustawy o CIT). Mogą również istnieć wątpliwości, czy podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki kapitałowej, może zostać uznany za podatek naliczony z tytułu zysków zatrzymanych lub kapitału własnego jednostki składowej.</p>	
Art. 78 i art. 79	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>W ślad za Dyrektywą ustawodawca definiuje podatki kwalifikowane w sposób ogólny, zasadniczo jako podatki nakładane z tytułu dochodu lub zysku jednostki lub podatki z tytułu wypłaconego lub przeznaczonego do wypłaty zysku (art. 78 Ustawy). Jednocześnie, w art. 79 Ustawy, wskazano podatki nie uznawane za podatki kwalifikowane (zasadniczo podatki przewidziane w systemie kwalifikowanego globalnego podatku minimalnego).</p> <p>Polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje kilka sytuacji nałożenia podatku dochodowego w oparciu o inną podstawę niż dochód lub zysk (np. tzw. podatek minimalny – art. 24ca ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; podatek od wartości środka trwałego - art. 24b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), które jednak podlegają kompensowaniu z podstawową kwotą podatku dochodowego kalkulowanego od dochodu (można zatem uznać, że są uzupełnieniem podstawowej formy opodatkowania). Ponadto, w systemie polskiego podatku dochodowego od osób prawnych przewidziano również formy opodatkowania zupełnie niezależne od podstawowej zasady opodatkowania dochodu, np. podatek od przerzuconych dochodów - art. 24aa ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatek od niezrealizowanych zysków - Rozdział 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.</p> <p>W świetle aktualnej propozycji brzmienia art. 78 i art. 79 Ustawy, nie jest jasne, które z podatków przewidzianych w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych spełniają definicję podatków kwalifikowanych na potrzeby kalkulacji kwalifikowanego dochodu (straty). Kwestia ta powinna zostać doprecyzowana w treści wskazanych przepisów / załączniku do Ustawy.</p>	Uwaga nieuwzględniona – w projekcie ustawy został zawarty katalog podatków kwalifikowanych, jednak nie obejmuje od podatku od niektórych instytucji finansowych. Wyjaśnienia w tym zakresie przedstawiono w uzasadnieniu do art. 79.
		<p>W treści uzasadnienia zostało wskazane, że „Koncepcja podatku naliczonego „w miejsce” podatku dochodowego obejmuje również podatki, które są nakładane na alternatywnej podstawie (tj. innej niż dochód netto), takie jak podatki oparte na liczbie wyprodukowanych jednostek lub powierzchni handlowej, jeżeli są stosowane jako substytutu ogólnie obowiązującego podatku dochodowego zgodnie z prawem danego państwa.” , co zdaje się sugerować, że takie podatki, jak podatek od przychodów z</p>	Uwaga nieuwzględniona – w projekcie ustawy został zawarty katalog podatków kwalifikowanych, jednak nie obejmuje od podatku od niektórych instytucji finansowych. Wyjaśnienia w tym zakresie przedstawiono w uzasadnieniu do art. 79.

		<p>budynków, powinny zostać uznane za podatki kwalifikowane. W tym zakresie rozwianie wątpliwości i doprecyzowanie przepisów jest zasadne.</p> <p>Należy przy tym wskazać, że o ile <u>ogólne określenie, jakie podatki uznaje się za kwalifikowane użyte w Dyrektywie było zasadne</u>, gdyż umożliwiło uniknięcie nadmiernej szczegółowości, która musiałaby uwzględniać specyfikę wszystkich państw członkowskich, o tyle na poziomie ustawodawstwa krajowego zasadne jest maksymalne doprecyzowanie definicji w celu uniknięcia wątpliwości po stronie podatników. Wnosimy o doprecyzowanie w treści projektowanej Ustawy definicji podatków kwalifikowanych zawartej w art. 78 projektowanej Ustawy, poprzez enumeratywne wymienienie krajowych podatków uznawanych za podatki kwalifikowane,</p>	
Art. 79 ust.3	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Nieprawidłowe uznanie podatków podlegających m.in. zwrotowi, jako podatków kwalifikowanych.</p> <p>Z aktualnego brzmienia tego postanowienia wynika, zdaniem komentującego błędnie, że naliczony lub zapłacony podatek podlegający zwrotowi lub zaliczeniu na poczet innego zobowiązania <u>stanowi</u> kwalifikowany przypisany podatek.</p> <p>Propozycja poprawki:</p> <p>3. Przez kwalifikowany przypisany podatek jednostki składowej rozumie się naliczony lub zapłacony podatek kwalifikowany od osiągniętego przez tę jednostkę dochodu z tytułu prowadzonej działalności, który w związku wypłacaną przez tę jednostkę dywidendą, a w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład — dywidendą wypłaconą przez centralę, nie podlega:</p> <p>1) zwrotowi na rzecz beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy lub zaliczeniu przez takiego beneficjenta na poczet zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu tej dywidendy.</p>	Uwaga niezasadna – przepis art. 79 ust. 3 należy odczytywać łącznie z ust. 4 art. 79
Art. 80 ust. 1 pkt 5	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>W treści projektowanego przepisu znalazło się odwołanie do „oddział 2” a powinno być to odwołanie do „oddział 1”.</p>	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 81, art.82, art.	Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>W tych przykładowych artykułach projektowanej ustawy pojawia się zwrot „niepewna pozycja podatkowa”. Jednocześnie w projekcie ustawy nie zawarto definicji „niepewnej pozycji podatkowej”. Ponieważ nie jest jasne i jednoznaczne co należy rozumieć jako</p>	Uwaga nieuwzględniona – zgodnie z art. 2 ust. 5 projektu, pojęcia niezdefiniowane w ustawie przyjmują znaczenie określone zgodnie z właściwym

		„niepewną pozycję podatkową” postuluje się o wprowadzenie do projektu ustawy definicji tego pojęcia.	akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości; zagadnienie to podlegać będzie jednak dalszym analizom
Art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. a	Konfederacja Lewiatan	Implementując w tym zakresie Dyrektywę (<i>in concreto</i> art. 21 ust. 3 lit. a) ustawodawca powinien sprecyzować jak ma zostać wyliczona część związana z obliczeniem kwalifikowanego dochodu (straty). Zakładamy, że należy tę część ustalić w oparciu o proporcję, ale ustawodawca powinien określić precyzyjnie co ma na myśli. Projektodawca bywa niespójny pod kątem stosowania wyliczeń w przepisach. W niektórych jednostkach po przecinkach dodaje spójnik ("lub", "oraz"). W tym przypadku nie używa spójnika. Proponujemy rozważyć dodanie spójnika (być może "lub" - o ile wolą projektodawcy jest stosowanie spójnika alternatywny zwykłej w tym przypadku).	Uwaga nieuwzględniona – treść przepisu wynika z zapisów Dyrektywy; zagadnienie może podlegać dalszym wyjaśnieniom
Art. 82 ust. 2 pkt 2	IFA Poland	Do treści art. 82 ust. 2 pkt 2 Projektu Ustawy należy dodać pojęcie „niekwalifikowanej zwrotnej ulgi”, jako element o który dokonuje się zmniejszenia wskazanego w art. Art. 82 ust. Projektu Ustawy.	Uwaga niezasadna – niekwalifikowana zwrotna ulga została uregulowana w art. 82 ust. 1 pkt 2
Art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. a	MDDP	Implementując w tym zakresie Dyrektywę (<i>in concreto</i> art. 21 ust. 3 lit. a) ustawodawca powinien sprecyzować jak ma zostać wyliczona część związana z obliczeniem kwalifikowanego dochodu (straty). Zakładamy, że należy tę część ustalić w oparciu o proporcję, ale ustawodawca powinien określić precyzyjnie co ma na myśli. Projektodawca bywa niespójny pod kątem stosowania wyliczeń w przepisach. Czasem po przecinku dodaje spójnik ("lub", "oraz"). W tym przypadku nie używa spójnika. Proponujemy rozważyć dodanie spójnika (być może "lub" - o ile wolą projektodawcy jest stosowanie spójnika alternatywny zwykłej w tym przypadku).	Uwaga nieuwzględniona - zapis jest prawidłowy pod względem techniki legislacyjnej
Art. 82 ust. 2 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Wnosimy o dodanie w treści punktu słów „niekwalifikowana zwrotna ulga” po wyrażeniu „ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, kwalifikowana zbywalna ulga oraz niekwalifikowana zbywalna ulga” Wyłączenie z tytułu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi podatkowej jest wskazane w art. 82 ust. 1.	Uwaga niezasadna – niekwalifikowana zwrotna ulga została uregulowana w art. 82 ust. 1 pkt 2, zaś ust. 2 dotyczy wyłącznie art. 82 ust. 1 pkt 3
Art. 84 pkt 2	Konfederacja Lewiatan	Należy sprecyzować - w części wspólnej art. 84 projektowanej ustawy, jak i w bardzo wielu innych przepisach projektu - na czym ma polegać uwzględnienie (w tym przypadku innych korzyści), a na czym nieuwzględnienie, aby nie pozostawiać otwartego pola do interpretacji, nie precyzując, czy "uwzględnia się coś" poprzez zwiększenie czegoś, a "nie uwzględnia się czegoś" poprzez zmniejszenie czegoś - tak jak zdarza się to na gruncie niektórych przepisów (np. art. 64 projektowanej ustawy).	Uwaga niezasadna – stan faktyczny przesadzi o podwyższeniu lub zmniejszeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych

Art. 84 pkt 2	MDDP	<p>Należy sprecyzować - w części wspólnej art. 84 projektowanej ustawy, jak i w bardzo wielu innych przepisach projektu - na czym ma polegać uwzględnienie (w tym przypadku innych korzyści), a na czym nieuwzględnienie. Projektodawca nie jest w tym względzie konsekwentny i przeważnie pozostawia otwarte pole interpretacyjne nie precyzując, czy "uwzględnia się coś" poprzez zwiększenie czegoś, a "nie uwzględnia się czegoś" poprzez zmniejszenie czegoś - tak jak zdarza się to na gruncie niektórych przepisów (np. art. 64 projektowanej ustawy).</p>	<p>Uwaga niezasadna – stan faktyczny przesadzi o podwyższeniu lub zmniejszeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych.</p>
Art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c projektowanej Ustawy, całkowita kwota korekty podatku odroczonego nie obejmuje ujętej w księgach kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych. Natomiast w myśl art. 86 ust. 3 projektowanej Ustawy przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego (w odniesieniu do której nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach).</p> <p>Według podmiotu postulującego zmianę, uzasadnione jest to, aby spektrum definicji „niewykorzystanych rozliczenia międzyokresowe” rozciągało się na pozycję podatku odroczonego, które mogą potencjalnie zostać wykorzystane jako instrument odraczający płatność podatku wyrównawczego (czyniąc zadość celowi Dyrektywy). Wnioskujemy, aby jednocześnie wyłączyć z tej definicji pozostałe pozycje podatku wyrównawczego, co do których zachodzą łącznie dwa poniższe warunki: –</p> <ul style="list-style-type: none"> • ponad pięcioletni przewidywany okres realizacji zobowiązania podatku bieżącego z tytułu rozpoznanej pozycji podatku odroczonego nie wynika z niepewności co do faktycznej realizacji pozycji (a ma uzasadnienie wynikające z ekonomicznego charakteru inwestycji oraz jej ustawowego sposobu rozliczania w rachunku podatku bieżącego) • pozycja podatku odroczonego nie wynika z transakcji zawieranych z podmiotami składowymi jej grupy. <p>Spełnienie tych warunków łącznie, według podmiotu postulującego zmianę, pozwala na uznanie, że dana pozycja podatku odroczonego nie została ujęta w księgach rachunkowych w celach manipulacyjnych. Po pierwsze dlatego, iż tego rodzaju pozycja wynika z uzasadnionych gospodarczo transakcji gospodarczych, których dłuższy okres rozliczenia w księgach rachunkowych wynika z charakteru inwestycji i specyfiki przepisów podatkowych dotyczących ich rozliczenia. Po drugie dlatego, że nie dotyczą transakcji z jednostką</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.</p>

		składową – więc transakcji nie można zarzucić tego, że została zawarta przez działające w porozumieniu podmioty powiązane wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.	
Art. 86 ust. 2 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Konfederacja Lewiatan	W przypadku braku uwzględnienia postulatu dotyczącego art. 114 ust. 8 Projektu ustawy z uwagi na brak utożsamiania wypłaty dochodu w ramach umorzenia udziałów własnościowych z wypłatą dywidendy z jednostki składowej – postuluje się wówczas, aby doprecyzować brzmienie art. 86 ust. 2 pkt 2 Projektu ustawy poprzez wskazanie, iż pojęcie „ <i>niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych, które odnoszą się do dokonywanych przez jednostkę składową wypłat z tytułu dywidend i innych wypłat o podobnym charakterze</i> ” (podkreślenie własne) nie obejmuje wypłat z tytułu umorzenia udziałów własnościowych. Skoro bowiem projektodawca nie uznałby wypłaty dochodu z tytułu umorzenia udziałów za formę przekazania dochodu, to dla spójności powinien również uznać, iż transakcja ta nie jest wypłatą o podobnym charakterze do wypłaty z tytułu dywidendy.	Uwaga niezasadna – Dyrektywa i Modelowe Zasady OECD odnoszą się szerzej do „dystrybucji”, które to pojęcie może obejmować dywidendy jak również inne wypłaty na rzecz wspólników. Zgodnie z celem wyrażonym w Komentarzu do Modelowych Zasad OECD, nie jest dozwolone, aby jednostki składowe tworzyły rezerwy na podatki związane z dystrybucją do wspólników (które to rezerwy zwiększają skorygowane podatki kwalifikowane), biorąc pod uwagę, że to jednostki składowe decydują o terminie dokonania takiej dystrybucji.
Art. 86 ust. 3	Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Konfederacja Lewiatan	Zgodnie z art. 86 ust. 3 Projektu ustawy „Przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego, w odniesieniu do której: 1) nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach, oraz 2) dokonano wyboru, zgodnie z art. 137, polegającego na nieuwzględnieniu tej kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy.” Zwracamy się z postulatem o sformułowanie treści art. 83 ust.3 Projektu ustawy w taki sposób, aby z jego treści wynikało to, iż pojęcie „niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych” nie obejmowało swoim znaczeniem pozycji podatku odroczonego w postaci pakietów wierzytelności, co do których jednostka jest w stanie udowodnić, iż łącznie spełnione są dwa poniższe warunki: - ponad pięcioletni przewidywany okres realizacji zobowiązania podatku bieżącego z tytułu rozpoznanej w księgach rachunkowych pozycji podatku odroczonego nie wynika z niepewności co do faktycznej realizacji pozycji, a ma uzasadnienie wynikające z ekonomicznego charakteru inwestycji oraz jej ustawowego sposobu rozliczania w rachunku podatku bieżącego; - pozycja podatku odroczonego nie wynika z transakcji zawieranych z podmiotami składowymi jej grupy. Zgodnie z art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c Projektu ustawy, całkowita kwota korekty podatku odroczonego nie obejmuje ujętej w księgach kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do niewykorzystanych rozliczeń	Uwaga nieuwzględniona - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie

międzyokresowych. Natomiast w myśl art. 86 ust. 3 Projektu ustawy przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego, w odniesieniu do której nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach.

Według uzasadnienia Dyrektywy jak i Projektu ustawy, głównym powodem wykluczenia takich kwot do czasu ich zapłaty jest niepewność co do tego kiedy kwoty zostaną zapłacone. Można domniemywać, że regulacja ta w zamyśle ma przeciwdziałać sytuacjom, w których podatnicy będą rozpoznawać w księgach rachunkowych przedwcześnie pozycje podatku odroczonego, w celu podwyższenia kwoty kwalifikowanych podatków, a w konsekwencji – przeciwdziałać sztucznemu odroczeniu przez podatników zapłaty podatku wyrównawczego. Uzasadnione jest, aby spektrum definicji „niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe” rozciągało się na pozycję podatku odroczonego, które mogą potencjalnie zostać wykorzystane jako instrument odraza płacenia podatku wyrównawczego (czyniąc zadość celowi Dyrektywy) i jednocześnie wyłączyć z tej definicji pozostałe pozycje podatku wyrównawczego, co do których zachodzą łącznie dwa poniższe warunki:

- ponad pięcioletni przewidywany okres realizacji zobowiązania podatku bieżącego z tytułu rozpoznanej pozycji podatku odroczonego nie wynika z niepewności co do faktycznej realizacji pozycji, a ma uzasadnienie wynikające z ekonomicznego charakteru inwestycji oraz jej ustawowego sposobu rozliczenia w rachunku podatku bieżącego;
- pozycja podatku odroczonego nie wynika z transakcji zawieranych z podmiotami składowymi jej grupy.

Spełnienie bowiem tych warunków łącznie, zdaniem ZPF, pozwala na uznanie, iż dana pozycja podatku odroczonego nie została ujęta w księgach rachunkowych w celach manipulacyjnych. Po pierwsze dlatego, iż tego rodzaju pozycja wynika z uzasadnionych gospodarczo transakcji gospodarczych, których dłuższy okres rozliczenia w księgach rachunkowych wynika z charakteru inwestycji i specyfiki przepisów podatkowych dotyczących ich rozliczenia. Po drugie dlatego, iż nie dotyczą transakcji z jednostką składową – więc transakcji nie można zarzucić tego, iż została zawarta przez działające w porozumieniu podmioty powiązane wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Biorąc pod uwagę, że proponowana zmiana miałaby charakter odstępstwa od pierwotnie sformułowanej definicji, proponuje się dodatkowo, aby ciężar udowodnienia spełnienia dwóch ww. warunków spoczywał na podatniku.

Przykładem inwestycji, które rozliczają się przez okres dłuższy niż pięć lat (co nie wynika z niepewności

– a z charakteru aktywa) są pakiety wierzytelności, o których mowa w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dla tego rodzaju pakietów koszty uzyskania przychodu (koszty nabycia pakietu) rozpoznaje się równomiernie z kwotą osiągniętego

		<p>przychodu (spłaty należności przez dłużników) – aż do momentu, w którym cała kwota ceny nabycia pakietu wierzytelności zostanie wykorzystana. W efekcie, krzywa dochodowa dla pakietów wierzytelności osiąga dodatnią wartość nie wcześniej niż po kilku latach od dnia ich nabycia – co wynika ze sposobu rozliczenia inwestycji określonego w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym. Jednocześnie standardy rachunkowości przewidują odmienne zasady rozliczenia inwestycji, na skutek czego zysk rachunkowy wynikający z częściowych spłat pakietu pojawia się już od pierwszych miesięcy po jego nabyciu.</p> <p>Przy czym warte zauważenia jest to, że historyczne jak i prognozowane krzywe spłat dla pakietów wierzytelności standardowo przekraczają horyzont 15-letni (pakiet jest spłacany nawet po kilkunastu latach od dnia jego nabycia). Nie występuje więc tutaj zasada, że podatnik dla celów manipulacyjnych rozpoznaje w księgach rachunkowych pozycję podatku odroczonego obarczoną znaczną niepewnością co realizacji, ponieważ pozycja ta wynika z ekonomicznej i naturalnej specyfiki spłacalności pakietów wierzytelności.</p> <p>Wobec powyższego postuluje się, aby podatek odroczonego utworzony w odniesieniu do pakietów wierzytelności, o których mowa w art. 15ba ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i inne pozycje o podobnym charakterze – wyłączyć z definicji „niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych”.</p>	
Art. 91	Konfederacja Lewiatan, podobnie: MDDP, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>Błędne odwołanie do numeru oddziału:</p> <p>Aktualna treść art. 91 to: <i>Przepisów art. 85-90 nie stosuje się do jednostek składowych zlokalizowanych w państwie, w odniesieniu do którego dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty określonego w oddziale 3.</i></p> <p>Ww. przepis powinien zawierać odwołanie do oddziału 2.</p>	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 92 ust. 3	Konfederacja Lewiatan, MDDP	<p>Przepis należy zredagować w sposób pozwalający na szybkie odczytanie intencji ustawodawcy. Jak rozumiemy sens jest taki, że wartość aktywa od kwalifikowanej straty (która powstała wcześniej) powiększy podatki kwalifikowane dopiero za pierwszy rok podatkowych z wykazanim jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto.</p> <p>Proponujemy przeredagować w tym właśnie duchu - o ile taki jest sens.</p>	Uwaga redakcyjna, nieuwzględniona – norma została odczytana prawidłowo przez konsultującego
Art. 93 pkt 5	Konfederacja Lewiatan, PwC Polska	<p>Projekt w obecnym brzmieniu nie wydaje się odpowiadać wymogom wynikającym z Dyrektywy 2022/2523, modelowych globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi) (“Zasady Modelowe”) oraz wytycznych OECD w zakresie WHT (“Wytyczne”).</p>	Uwaga uwzględniona

		<p>Projekt nie alokuje bowiem WHT do jednostki składowej, która dokonała w roku podatkowym wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze i w związku z takimi wypłatami podatki te zostały naliczone w księgach jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem. Niezgodność ta dotyczy zarówno ogólnych zasad alokacji podatków kwalifikowanych pomiędzy jednostkami składowymi (art. 93 Projektu), jak i braku uregulowania tej kwestii na gruncie krajowego podatku wyrównawczego ("KPW"), w odniesieniu do którego zasady ogólne pozostają wyłączone (art. 30 Projektu). W obu tych przypadkach WHT powinien stanowić podatek kwalifikowany jednostki składowej dokonującej wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze. (...)</p> <p>(...) w Wytycznych administracyjnych OECD z lipca 2023 r., w rozdziale dotyczącym QDMTT, zostało wskazane, że podatków nałożonych przed kraj siedziby właściciela jednostki składowej z tytułu wypłat od innej jednostki składowej nie należy brać pod uwagę przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej jednostki składowej w ramach QDMTT. Natomiast, <u>podatki u źródła nałożone przez kraj siedziby wypłacającej jednostki składowej mogą być wzięte pod uwagę przy obliczaniu efektywnej stawki podatkowej w ramach QDMTT tego kraju</u>¹¹.</p>	
Art. 96 ust. 1 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Ujęcie w księgach bieżącego roku istotnego obniżenia podatków kwalifikowanych za rok poprzedni skutkuje ponownym obliczeniem podatków wyrównawczych za ten poprzedni rok oraz może skutkować koniecznością zapłaty dodatkowego podatku wyrównawczego zgodnie z art. 16. Natomiast zwiększenie podatków kwalifikowanych za rok poprzedni nie skutkuje możliwością ponownego obliczenia podatków wyrównawczych za ten poprzedni rok oraz uzyskania zwrotu lub obniżenia zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego.</p> <p>W przypadku gdy ETR jurysdykcyjny za bieżący rok podatkowy (bez ujęcia zwiększenia podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy) jest wyższy niż minimalna stawka podatkowa, jednostka składowa traci możliwość odzyskania nadpłaconego podatku wyrównawczego za poprzednie lata.</p>	Uwaga niezasadna - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie
Art. 97 ust. 1 pkt 1 i 2	Konfederacja Lewiatan, MDDP	<p>To rozwiązanie nie powinno być stosowane, gdyż można je odczytywać jako "zmianę zasad w trakcie gry". Skoro nie można zmieniać stawek podatku dochodowego w trakcie roku podatkowego, tym bardziej nie powinno się wracać do poprzednich lat podatkowych po to, aby przeliczać skorygowane podatki kwalifikowane za poprzednie lata podatkowe.</p>	Uwaga niezasadna - projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie

¹¹ Tłumaczenie własne fragmentu Wytycznych administracyjnych OECD z lipca 2023 r., rozdział 4 dot. QDMTT, pkt pt. Taxes allocable to Hybrid Entities or Distributing Constituent Entities, str. 6. Tekst oryginalny: *taxes imposed by the jurisdiction of a foreign Constituent Entity-owner on distributions from another Constituent Entity must not be included in the ETR computation of the Constituent Entity under a QDMTT. However, withholding taxes imposed by the jurisdiction of the distributing Constituent Entity can be taken into account in computing the ETR under that jurisdiction's QDMTT.*

		Mechanizm opisany w art. 97 ust. 1 pkt 2 nie jest wystarczający, aby zniwelować negatywny wydzwitek pkt 1.	
		Dział VII – Substrat majątkowo-osobowy	
Art. 100	POPiHN	<p>Mając na uwadze mnogość wątpliwości interpretacyjnych, które nasuwają się w trakcie lektury projektowanych przepisów i uzasadnienia, w tym w związku z interpretacją pojęć z zakresu rachunkowości (MSR, MSSF) postuluje się wydanie przez Ministerstwo Finansów obszernych objaśnień podatkowych, które będą adresowały ww. wątpliwości i chroniły podatników w przypadku zastosowania się do wytycznych MF. W szczególności, wskazane byłoby przygotowanie licznych przykładów i odniesień do polskich przepisów podatkowych ustawy o CIT w celu zilustrowania interpretacji zupełnie nowych mechanizmów i instytucji opodatkowania wyrównawczego, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • art. 100 [Definicje dotyczące substratu majątkowo-osobowego]: potrzeba doprecyzowania definicji „<u>niezależni zleceniobiorcy</u>”; z uzasadnienia do projektu wynika, że za niezależnego zleceniobiorcę uznawać będziemy wykonawców/kontrahentów, samozatrudnionych uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej grupy, podlegających kierownictwu i kontroli jednostek składowych takiej grupy. Dla celów substratu niezależni zleceniobiorcy to osoby fizyczne dostarczające towary czy świadczące usługi na rzecz grupy. Czy będzie to każda jednoosobowa działalność gospodarcza? W kontekście ustawy o VAT i definicji podatnika zawartej w tej ustawie nie każdy samozatrudniony będzie podlegał kierownictwu i kontroli jednostki, • art. 100 [Definicje dotyczące substratu majątkowo-osobowego]: potrzeba doprecyzowania definicji <u>kwalifikowanych kosztów płac</u> – jak należy traktować wszystkie dodatkowe świadczenia otrzymywane przez pracownika w związku z łączącym go pracodawcą stosunkiem pracy, tj.: dodatkowe ubezpieczenia na życie, pakiety medyczne, doładowania kart paliwowych? 	Wyjaśnienia do uwagi: wytyczne OECD nie precyzują tych pojęć. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD.
Art. 100	Centrum Wspierania Biznesu „Partner” sp. z o.o.	<p>Przez wzgląd na podatników krajowego podatku wyrównawczego byłoby wysoce wskazane, by ustawodawca w możliwie najszerszym zakresie w projekcie ustawy uwzględnił nawiązania do polskiego systemu podatkowego poprzez odpowiednie odesłania do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo do innych instytucji prawnych obecnych w polskim porządku prawnym. Przykładowo: (...)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 100 pkt 1 lit. b) – definicja kwalifikowanych pracowników – wskazani zostali „<u>niezależni zleceniobiorcy</u>”, którzy jednocześnie mają podlegać „kierownictwu i kontroli”. W uzasadnieniu do projektu ustawy mowa jest o m.in. wykonawcach/kontrahentach. Trudno stwierdzić, czy brane są tu pod uwagę 	Wyjaśnienia do uwagi: wytyczne OECD nie precyzują tych pojęć. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD.

		<p>wyłącznie osoby realizujące świadczenia na podstawie umowy o dzieło czy umowy zlecenia, czy również osoby na jednoosobowej działalności gospodarczej (B2B – nie podlegają kierownictwu i kontroli, więc, co do zasady nie powinny). Przepis należałoby doprecyzować.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 100 pkt 2 - <u>definicja kwalifikowanych kosztów płac</u>. Przepis i uzasadnienie do projektu nie precyzują czy chodzi tu pozycje kosztowe mające charakter rezerw (np. rezerwy na premie, rezerwy na niewykorzystane urlopy, rezerwy na odprawy). 	
Art. 100	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>W pkt 1 wprowadzono definicję kwalifikowanych pracowników, która objęła pracowników zatrudnionych przez jednostkę lub niezależnych zleceniobiorców uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej grupy. Nie jest jasne, jakie formy współpracy obejmuje kategoria “<u>niezależni zleceniobiorcy</u> uczestniczący w podstawowej działalności operacyjnej grupy”. Mając na uwadze cel przepisów wprowadzających odliczenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego (weryfikacja prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej w oparciu o określne aktywa), należałoby uznać, że kategoria ta obejmuje zarówno koszty z tytułu zatrudnienia przez jednostkę osób na podstawie umów cywilnoprawnych, w tym tzw. B2B, jak również koszty oddelegowania lub wynajmu pracowników na czas określony, które są ponoszone na rzecz podmiotów zatrudniających i udostępniających takich pracowników. Kwestia ta wymaga dodatkowego doprecyzowania w przepisie lub objaśnienia.</p>	Wyjaśnienia do uwagi: wytyczne OECD nie precyzują tego pojęcia. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD.
Art. 100 pkt 1 lit. b)	IFA Poland	<p>(i) przepis art. 100 pkt 1 lit. b) w określonych okolicznościach zalicza do kwalifikowanych pracowników także <u>niezależnych zleceniobiorców</u>, jednakże uzasadnienie projektu ustawy wskazuje, że należeć będą do nich tylko osoby fizyczne bezpośrednio współpracujące z daną jednostką, ale już nie personel kontrahentów jednostki – do rozważenia byłaby jednak możliwość (w świetle art. 28 pkt 1 lit. a) dyrektywy 2022/2523) rozszerzenia definicji kwalifikowanych pracowników także na personel kontrahentów jednostki, pod warunkiem, że uczestniczy on w zwykłej działalności operacyjnej grupy pod kierownictwem i kontrolą grupy (na przykład w przypadku toolingu, podwykonawstwa, outsourcingu czy zleconych usług produkcyjnych),</p> <p>(ii) w tym kontekście warto również doprecyzować status, na gruncie definicji kwalifikowanych pracowników, pracowników agencji pracy tymczasowej, z których pracy inwestorzy często korzystają jako pracodawcy użytkownicy (choć takich pracowników nie łączy z inwestorem stosunek pracy),</p> <p>warto ponadto rozważyć doprecyzowanie dla potrzeb przepisów krajowych <u>definicji podstawowej działalności operacyjnej</u> (w tym w celu zapobieżenia zawężaniu pojęcia</p>	Wyjaśnienia do uwagi: wytyczne OECD nie precyzują tych pojęć. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD, z uwzględnieniem wskazanych przykładów.

		<p>kwalifikowanych pracowników – w tym na przykład wyłącznie do pracowników produkcyjnych).</p>	
Art. 100 pkt 1 lit. b	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Wnosimy o doprecyzowanie jak należy rozumieć podstawową działalność operacyjną grupy, czy zgodnie z zasadami przyjętymi dla potrzeb sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego?</p> <p>w odniesieniu do niezależnych zleceniobiorców, podleganie kierownictwu i kontroli grupy?</p>	Wyjaśnienie do uwagi: zgodnie z ogólną zasadą GloBE, pojęcie to należy rozumieć zgodnie z właściwym w danym przypadku standardem rachunkowości.
Art. 100 i nast.	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Przepisy zawierają pojęcia nieznanne polskiemu prawu np. „niezależnego zleceniobiorcy”. Doprecyzowanie tego pojęcia zawarto jedynie w Uzasadnieniu. Taki zabieg - choć pomocny - nie jest prawidłowym stosowaniem techniki legislacyjnej. Ustawa powinna precyzyjniej określić ten termin. Jednocześnie - co do zasady spółki nie zbierają tego typu informacji - a uzyskanie precyzyjnych danych może być znacznie utrudnione. Przykładem mogą być sytuacje jednoosobowych działalności gospodarczych (np. prawników), świadczących usługi na rzecz danej jednostki. Treść przepisów budzi istotne wątpliwości, czy taki podmiot spełnia definicję niezależnego zleceniobiorcy. Brak doprecyzowania sugeruje, że przepis ten będzie obejmował wszystkie JDG, wykonujące usługi na rzecz jednostki.</p> <p>Przepisy nie rozstrzygają sytuacji pracowników migrujących, oddelegowanych, w szczególności oddelegowanych do świadczenia pracy w innej jednostce. W praktyce mogą zdarzyć się sytuacje (np. w branży budowlanej), że pracownicy jednej jednostki w istocie podlegają będą kierownictwu jednostki, do której zostali oddelegowani, co może powodować podwójne zastosowanie preferencji.</p>	Wyjaśnienia do uwagi: wytyczne OECD nie precyzują tego pojęcia. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD.
Art. 100 pkt 2	Konfederacja Lewiatan, MDDP	<p><u>Nabywanie akcji w ramach programów motywacyjnych nie powinno być utożsamiane z uzyskiwaniem "wynagrodzenia w formie akcji"</u> (gdzie w świetle przepisów UPDOF obowiązek podatkowy powstaje dopiero w momencie zbycia akcji, a osiągnany dochód jest dochodem (przychodem) z kapitałów pieniężnych). Dyrektywa również nie posługuje się tym terminem. Z uwagi na powyższe okoliczności oraz brak wskazania jak to wynagrodzenie miałyby zostać wyliczone, należy rozważyć alternatywny opis, aby nie sugerował, że akcje (w domyśle nabywane w ramach programów motywacyjnych z art. 24 ust. 11 i n. UPDOF) stanowiły składnik wynagrodzenia za pracę.</p>	Wyjaśnienie do uwagi: jeśli akcja jest nabywana przez pracownika to nie stanowi wynagrodzenia.
Art. 100 pkt 3 lit. c	IFA Poland	<p>Warto rozważyć rozszerzenie (w świetle art. 28 pkt 1 lit. c) (iii) dyrektywy 2022/2523) <u>pojęcia kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych także na inne formy korzystania z aktywów, zbliżone do leasingu</u> (na przykład dzierżawę i najem, podobnie jak w przypadku zwolnienia w Polskiej Strefie Inwestycji).</p>	Wyjaśnienie do uwagi: postulat wydaje się być zasadny. Zagadnienia te będą przedmiotem dalszych konsultacji z OECD, z uwzględnieniem wskazanych przykładów.

Art. 100 pkt 3 lit. c	MDDP	Proponujemy brzmienie: ...c) <i>prawo korzystającego do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych w ramach umowy leasingu, ...</i>	Uwaga redakcyjna, uwzględniona.
Art. 101 ust. 2	Konfederacja Lewiatan	Warto rozważyć poprawienie składni, gdyż ta (podobnie jak w przypadku szeregu innych przepisów) mogła zostać zastosowana w sposób nieprawidłowy. Proponujemy następujące brzmienie: ... <i>w odniesieniu do którego zdecydowano o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego na podstawie art. 137.</i>	Uwaga redakcyjna, uwzględniona
Art. 101 ust. 4	Centrum Wspierania Biznesu „Partner” sp. z o.o.	Projekt przepisu przewiduje próg 50% czasu pracy / czasu realizacji zadań w odniesieniu do miejsca świadczenia pracy / realizacji zadań w kraju. O ile w przypadku pracy zdalnej czy czasowego oddelegowania pracownika do innego miejsca pracy, przepis wydaje się celowy, to już w przypadku zagranicznych podróży służbowych czy pracowników z branży transportowej (do których nawiązano w uzasadnieniu), proponowane rozwiązanie budzi wątpliwości. Jeśli obecność pracownika za granicą (w różnych krajach) w częstych podróżach służbowych nie generuje stałego zakładu, to cały dochód polskiego podatnika podatku wyrównawczego jest opodatkowany w Polsce. Trudno znaleźć więc uzasadnienie dla potencjalnego ograniczenia substratu osobowego w tym zakresie. Ponadto, w przypadku osób realizujących zadania na innej podstawie niż umowa o pracę, dokładne monitorowanie miejsca realizacji zadań byłoby wysoce utrudnione. Postulowana zmiana polega na doprecyzowaniu przepisu i ograniczeniu jego zakresu do przypadków oddelegowania lub stałego wykonywania pracy poza granicami kraju.	Uwaga nieuwzględniona – projekt implementuje w tym zakresie Wytyczne Administracyjne. Zwracamy uwagę, że w przypadku trudności w prowadzeniu szczegółowej ewidencji podatnik może zrezygnować z części substratu (jeśli np. koszty przewyższą korzyści odliczenia).
Art. 101 ust. 5 pkt 1	Konfederacja Lewiatan	Dyrektywa odnosi się do: wartości bilansowej nieruchomości, w tym gruntów i budynków, przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy lub inwestycji. Proponowane brzmienie jest zatem szersze niż zaproponowane w Dyrektywie, a zatem konieczne jest dostosowanie brzmienia przepisu do brzmienia Dyrektywy.	Uwaga nieuwzględniona - zastosowane podejście jest spójne z komentarzem do Modelowych zasad GloBE: <i>„buildings and land that are held to earn rental income or for capital appreciation (or both), are excluded from the carve-out”</i> (Komentarz w wersji sprzed konsolidacji do artykułu 5.3.4 paragraf 46).
Art. 101 ust. 5 pkt 1	IFA Poland	Dosłowne rozumienie tego przepisu wskazywałoby, że w wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych nie uwzględnia się nieruchomości przeznaczonych do inwestycji. W tym zakresie zapewne ustawodawca miał na myśli wyłącznie inwestycje o charakterze spekulacyjnym; warto byłoby zatem zawrzeć w ustawie takie doprecyzowanie, aby nieruchomości przeznaczone na nową inwestycję tworzącą substrat (na przykład grunt nabywany pod budowę zakładu produkcyjnego) mogły być ponad wszelką wątpliwość uwzględniane w wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych.	Uwaga uwzględniona - w omawianym przepisie chodzi o nieruchomości nabyte w celu sprzedaży i zarobku na sprzedaży, a nie inwestycje własne – czyli nieruchomości nabyte w celu wybudowania fabryki. Uzasadnienie zostanie dostosowane.

Art. 101 ust. 5 pkt 1	IFA Poland	Ze względu na występujące w praktyce zjawisko polegające na nabywaniu niepodzielnych nieruchomości w celu wykorzystania jedynie ich części do działalności produkcyjnej lub usługowej warto rozważyć dodanie słów „lub ich części”, tak aby w przypadku przeznaczenia części nieruchomości na cele produkcyjne (a części na inne cele, niezwiązane z substratem) część przeznaczona na cele produkcyjne była uwzględniana w wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych.	Uwaga częściowo uwzględniona – zostanie to wskazane w uzasadnieniu. Zmiana przepisów zostanie rozważona na kolejnym etapie prac legislacyjnych. Wydaje się, że zmiana musiałaby jednak dotyczyć ust. 6 bo to on definiuje pojęcie „wartość bilansowa netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych”, a mowa tutaj o części wartości do uwzględnienia.
Art. 101 ust. 6	Konfederacja Lewiatan	W Dyrektywie zostało wskazane, że: <i>wartość bilansowa kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych oznacza średnią wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na początku i na końcu roku podatkowego, wykazaną do celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, pomniejszoną o zakumulowane umorzenie, amortyzację i wyczerpanie oraz powiększoną o wszelkie kwoty, które można przypisać kapitalizacji kosztów płac.</i> Dyrektywa posługuje się zatem słowem "średnia". Średnia arytmetyczna dwóch liczb (odpowiadająca połowie) jest potocznie nazywana "średnią". Proponujemy pozostanie przy słowie "średnia" jako alternatywie dla "połowy".	Uwaga nieuwzględniona: zastosowano inną technikę legislacyjną osiągając ten sam efekt. Zmiana zostanie rozważona na dalszym etapie prac legislacyjnych.
Art. 101 ust. 2	MDDP	Warto rozważyć poprawienie składni, gdyż ta (podobnie jak w przypadku szeregu innych przepisów) mogła zostać zastosowana w sposób nieprawidłowy. Proponujemy następujące brzmienie: ... w odniesieniu, do którego zdecydowano o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego na podstawie art. 137.	Uwaga redakcyjna, uwzględniona.
Art. 101 ust. 5 pkt 1	MDDP	Dyrektywa odnosi się do: wartości bilansowej nieruchomości, w tym gruntów i budynków, przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy lub inwestycji. Proponowane brzmienie jest zatem szersze niż zaproponowane w Dyrektywie, a zatem konieczne jest dostosowanie brzmienia przepisu do brzmienia Dyrektywy.	Uwaga nieuwzględniona - zastosowane podejście jest spójne z komentarzem do Modelowych zasad GloBE: „ <i>buildings and land that are held to earn rental income or for capital appreciation (or both), are excluded from the carve-out</i> ” (Komentarz w wersji sprzed konsolidacji do artykułu 5.3.4 paragraf 46).
Art. 101 ust. 6	MDDP	W Dyrektywie zostało wskazane, że: <i>wartość bilansowa kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych oznacza średnią wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na początku i na końcu roku podatkowego, wykazaną do celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, pomniejszoną o zakumulowane umorzenie, amortyzację i wyczerpanie oraz powiększoną o wszelkie kwoty, które można przypisać kapitalizacji kosztów płac.</i> Dyrektywa posługuje się zatem słowem "średnia". Średnia arytmetyczna dwóch liczb (odpowiadająca połowie) jest potocznie nazywana "średnią".	Uwaga nieuwzględniona: zastosowano inną technikę legislacyjną osiągając ten sam efekt. Zmiana zostanie rozważona na dalszym etapie prac legislacyjnych.

		Proponujemy pozostanie przy słowie "średnia" jako alternatywie dla "połowy".	
Art. 101 ust. 13	MDDP , Konfederacja Lewiatan	Art. 28 ust. 8 Dyrektywy: <i>Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy każdej bezpieczeństwa jednostki składowej oblicza się, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, oddzielnie od wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy wszystkich innych jednostek składowych.</i> Warto rozważyć, czy ust. 13 prawidłowo implementuje ww. przepis Dyrektywy.	Uwaga nieuwzględniona – jednostki inwestycyjna i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne oraz jednostki bezpieczeństwa obliczają substrat odrębnie na podstawie artykułów 20 i 21.
		Dział VIII – Restrukturyzacje i struktury holdingowe	
Art. 103 ust. 1	Konfederacja Lewiatan, MDDP	Użycie spójnika "lub" w połączeniu z metodą konsolidacji pełnej pozwala domniemywać, że aktywa/zobowiązania/przychody/koszty/ przepływy pieniężne danej jednostki składowej mogą być uwzględniane - w pełnej wartości - zarówno w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy nabywającej, jak i grupy zbywającej (o ile taka jest intencja projektodawcy). Prosimy o potwierdzenie.	Uwaga niezasadna – Poszczególne pozycje mogą być uwzględniane w skonsolidowanych sprawozdaniach obu grup, z uwzględnieniem okresu, za jaki jednostka należała do grupy. O pozycjach, które należy uwzględnić, jak również ich wartości decyduje właściwy akceptowalny albo zatwierdzony standard rachunkowości (np. w odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego UoR albo MSR).
Art. 107 pkt 1 lit. b	MDDP	<i>b) otrzymywane w związku z unicestwieniem udziałów w kapitale likwidowanej jednostki</i> – <i>chyba że brak wynagrodzenia ze zbycia wynika z tego, że emisja udziału w kapitale nie miałaby znaczenia gospodarczego.</i> Użyte pojęcie "unicestwienia" i sformułowanie "emisja udziału w kapitale" nie mają znaczenia gospodarczego oraz są nieostre. Proponujemy doprecyzowanie.	Uwaga częściowo uwzględniona – dokonano nieznacznego przeredagowania wskazanego przepisu w odniesieniu do jednostki likwidowanej. Ponadto, kwestia braku przydzielania udziałów w kapitale w zamian za przeniesienie majątku została opisana w uzasadnieniu do art. 107, w ślad za Komentarzem do Modelowych Zasad OECD. Brak jest podstaw na gruncie Komentarza lub Wytycznych Administracyjnych do dokonania dodatkowego doprecyzowania.
		Dział IX – Szczególne systemy opodatkowania	
Art. 114 ust. 1 pkt 2	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce	W myśl art. 114 ust. 1 pkt 2 projektowanej ustawy, jednostka dominująca najwyższego szczebla, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza swój kwalifikowany dochód o kwotę dywidendy podlegającej odliczeniu, wypłaconej w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego tej jednostki. Chodzi o sytuację, jeżeli otrzymującym taką dywidendę jest:	Uwaga niezasadna – przepis został wdrożony dla zapewnienia zgodności z Dyrektywą; brak jest jednostek dominujących zlokalizowanych w Polsce, które mogłyby podlegać pod system odliczanej dywidendy.

		<p>(I) osoba fizyczna będąca rezydentem podatkowym państwa lokalizacji tej jednostki, posiadająca udziały własnościowe tej jednostki dające prawo do nie więcej niż 5% jej zysków i aktywów lub</p> <p>(II) (fundusz emerytalny, jednostka rządowa, organizacja międzynarodowa albo organizacja nienastawiona na zysk będące rezydentami podatkowymi państwa lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla.</p> <p>W kontekście tej regulacji odnotowania wymaga fakt, iż w praktyce rynkowej często zdarza się, że dywidenda jest wypłacana za pośrednictwem podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych. W konsekwencji szereg danych dotyczący akcjonariuszy uprawnionych do otrzymania dywidendy nie jest w pełni znany spółce akcyjnej, z której zysk jest dystrybuowany.</p> <p>Fakt ten spowodował nałożeniem na podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych pewnego zakresu obowiązków prawnopodatkowych. Wynikają one głównie z racji tego, że są one w posiadaniu informacji niezbędnych do prawidłowej identyfikacji odbiorców należności wynikających z tych rachunków. Przykładowo: Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ceduje obowiązek pobrania podatku z emitentów akcji/udziałów na podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze, jeżeli wypłata należności następuje za pośrednictwem tych podmiotów (art. 26 ust. 2c). Biorąc to pod uwagę, uzasadnione wydaje się, aby poprzez stosowną regulację zobowiązać podmioty prowadzące rachunki papierów wartościowych, do udzielania informacji, która umożliwi spółkom wypłacającym dywidendy identyfikację kwot dywidend spełniających warunki, o których mowa w pkt 2 analizowanego przepisu.</p> <p>W przypadku braku nałożenia tego rodzaju obowiązku prawnego, przedłożenie potrzebnej informacji będzie leżało w dobrowolnej gestii podmiotu prowadzącego rachunek zbiorczy. Może to skutkować brakiem możliwości zastosowania systemu odliczonej dywidendy wyłącznie z przyczyn technicznych (brak otrzymania przez spółkę informacji niezbędnych do identyfikacji spełnienia warunków do odliczenia dywidendy).</p>	
<p>Uwagi do art. 114 ust. 8 / art. 86 ust. 2 pkt 2</p>	<p>Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Prosimy również o doprecyzowanie użytego w treści art. 114 ust. 8 projektowanej Ustawy sformułowania „przekazanie dochodu kwalifikowanego” jednostki składowej. Chodzi o to, aby jednoznacznie wynikało z regulacji, że wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów własnościowych jest formą przekazania kwalifikowanego dochodu przez jednostkę składową. Jeżeli postulat ten nie zostanie uwzględniony zwracamy się z prośbą o doprecyzowanie treści art. 86 ust. 1 pkt 2.</p>	<p>Uwaga niezasadna – przepis został wdrożony dla zapewnienia zgodności z Dyrektywą; brak jest jednostek dominujących zlokalizowanych w Polsce, które mogłyby podlegać pod system odliczanej dywidendy.</p> <p>Dodatkowy komentarz został umieszczony przy art. 86 ust. 2 pkt 2.</p>

Wyżej wskazany przepis stanowi dopełnienie regulacji o systemie odliczanej dywidendy, w ramach której możliwe jest odliczenie dywidendy nie tylko przez jednostkę dominującą, ale również przez inne jednostki składowe.

Jednym z ustanowionych warunków, których spełnienie jest konieczne, aby dokonać stosownego odliczenia – jest to, iż dochód jednostki składowej powinien zostać przekazany za pośrednictwem

jednostki dominującej do jej wspólników. W praktyce gospodarczej może jednak budzić wątpliwość to, czy właściwą formą przekazania dochodu będzie również sytuacja, w której jednostka dominująca otrzymuje wynagrodzenia na skutek umorzenia jej udziałów własnościowych w jednostce składowej (przy założeniu, że wynagrodzenie otrzymane z tytułu umorzenia udziałów jest wyższe niż koszt objęcia udziałów własnościowych), a następnie kwota zysku jest przekazywana do akcjonariuszy/udziałowców w formie dywidendy. Dla lepszego zrozumienia przedstawianego zagadnienia warto przeanalizować teoretyczny przykład dla dwóch alternatywnych opcji wypłaty środków z jednostki składowej:

Wynagrodzenie otrzymane z tytułu umorzenia udziałów własnościowych

- Koszt objęcia udziałów własnościowych w jednostce składowej przez jednostkę dominującą = 100

- Dochód osiągnięty przez jednostkę składową = 20

- Wynagrodzenie wypłacone jednostce dominującej z tytułu umorzenia jej udziałów własnościowych w jednostce składowej = 120

- Zysk z tytułu umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej (wynagrodzenie wypłacone jednostce dominującej z tytułu umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej – koszt

- objęcia tych udziałów własnościowych) = 20

- Dywidenda wypłacona wspólnikom przez jednostkę dominującą, na zasadach zgodnych z art. 114 ust. 1-8 projektowanej ustawy = 20

Wypłata dochodu jednostki składowej w postaci dywidendy

- Dochód osiągnięty przez jednostkę składową = 20

- Dywidenda wypłacona jednostce dominującej z tytułu osiągniętych przez jednostkę składową zysków = 20

- Dywidenda wypłacona wspólnikom przez jednostkę dominującą, na zasadach zgodnych z art. 114 ust.1-8 projektowanej ustawy = 20

Uwzględniając powyższy przykład, widać wyraźnie, że – mimo, iż pod względem prawnym umorzenie udziałów nie jest *sensu stricto* tożsame z wypłatą dywidendy – to pod względem ekonomicznym oba warianty wypłaty środków z jednostki składowej realizują ten sam cel, tj. wydystribuowanie dochodu z jednostki składowej do wspólników jednostki dominującej.

		<p>W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgodnie z uzasadnieniem do Projektu ustawy, system odliczonej dywidendy ma za zadanie przeciwdziałać podwójnemu opodatkowaniu. Oznacza, to że dochód, który zostanie dostatecznie opodatkowany na poziomie wypłaty dywidendy wspólnikom jednostki dominującej – nie powinien podlegać dodatkowemu opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym. Biorąc zatem pod uwagę cel regulacji o systemie odliczonej dywidendy (przeciwdziałanie podwójnemu opodatkowaniu) oraz ekonomiczną tożsamość umorzenia udziałów własnościowych w jednostce składowej względem wypłaty dywidendy z jednostki składowej – postuluje się o wskazanie, iż za przekazanie kwalifikowanego dochodu jednostki składowej do jednostki dominującej rozumie się również transfer tego dochodu w ramach umorzenia udziałów własnościowych posiadanych przez jednostkę dominującą.</p> <p>W przypadku braku uwzględnienia postulatu dotyczącego art. 114 ust. 8 Projektu ustawy z uwagi na brak utożsamiania wypłaty dochodu w ramach umorzenia udziałów własnościowych z wypłatą dywidendy z jednostki składowej – postuluje się wówczas, aby doprecyzować brzmienie art. 86 ust. 2 pkt 2 Projektu ustawy poprzez wskazanie, iż pojęcie „<i>niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych, które odnoszą się do dokonywanych przez jednostkę składową wypłat z tytułu dywidend i innych wypłat o podobnym charakterze</i>” (podkreślenie własne) nie obejmuje wypłat z tytułu umorzenia udziałów własnościowych. Skoro bowiem projektodawca nie uznałby wypłaty dochodu z tytułu umorzenia udziałów za formę przekazania dochodu, to dla spójności powinien również uznać, iż transakcja ta nie jest wypłatą o podobnym charakterze do wypłaty z tytułu dywidendy.</p>	
		Dział X – Bezpieczne przystanie oraz przepisy szczególne w okresie początkowym	
Art. 124 ust. 7	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Projekt ustawy stanowi, że wyłączenia z art. 124 nie stosuje się zarówno do jednostek inwestycyjnych i do bezpieczeństwa jednostek inwestycyjnych. Dyrektywa natomiast wskazuje tylko na bezpieczeństwa jednostki inwestycyjne.	Uwaga nieuwzględniona – art. 30 ust. 5 angielskiej wersji Dyrektywy wskazuje na (i.) bezpieczeństwa jednostki składowe oraz (ii.) jednostki inwestycyjne (<i>stateless constituent entities and investment entities</i>), w ślad za art. 5.5.4 Modelowych Zasad („ <i>Stateless Constituent Entity or an Investment Entity</i>). Wynika to także wprost z Komentarza do art. 5.5.4 Modelowych Zasad OECD (p. 95). Polska wersja Dyrektywy zawiera błąd w tłumaczeniu („bezpieczeństwo jednostek składowych ani do <u>bezpieczeństwo</u> jednostek inwestycyjnych”). W tym zakresie zostanie zgłoszony wniosek o sprostowanie polskiej wersji Dyrektywy.

Art. 128 ust. 1	Pracodawcy RP, podobnie: Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, Konfederacja Lewiatan	Postulujemy także o zmianę treści art. 128 ust. 1 projektowanej Ustawy w taki sposób, aby w przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowana jest na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i spełnia warunki, o których mowa w pkt 1-2, nie obliczało się oprócz globalnego podatku wyrównawczego również krajowego podatku wyrównawczego.	Uwaga uwzględniona – wprowadzono zmianę do art. 129 ust. 1. Omawiane 5-letnie zwolnienie obejmuje również krajowy podatek wyrównawczy w przypadku jednostek składowych grup z jednostką dominującą najwyższego szczebla zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
Art. 128 ust. 1	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Postulowane jest przeformułowanie art. 128 ust. 1 projektowanej Ustawy w taki sposób, aby z jego treści nie wynikało to, iż warunki do objęcia zwolnieniem były spełnione nieprzerwanie przez okres pięciu lat. Zgodnie z art. 49 Dyrektywy, grupy znajdujące się w początkowej fazie działalności są przy spełnieniu odpowiednich warunków zwolnione z podatku wyrównawczego. Zgodnie z art. 49 ust. 3 Dyrektywy, uznaje się, że grupa znajduje się w początkowej fazie swojej działalności międzynarodowej, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • w roku podatkowym posiada jednostki składowe w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach oraz • suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą we wszystkich jurysdykcjach innych niż jurysdykcja odniesienia nie przekracza 50.000.000 EUR. <p>Zatem Dyrektywa nakazuje weryfikację warunków zwolnienia w danym roku podatkowym, bez określania dodatkowego obostrzenia, iż warunki te powinny być spełnione nieprzerwanie przez okres pięciu lat. (...) Można zauważyć więc istotną rozbieżność między postanowieniami Dyrektywy, a projektowaną Ustawą.</p> <p><u>Przykładowo, grupa która w pierwszych trzech latach spełnia warunki do objęcia zwolnieniem (tj. grupa działa w sześciu państwach i jej rzeczowe aktywa trwałe nie przekraczają wartości 50 mln EUR), a w czwartym roku rozpoczyna działalność w kolejnym (siódmym) państwie – w takiej sytuacji według regulacji wynikających bezpośrednio z Dyrektywy, prawo grupy do analizowanego zwolnienia kończy się po trzecim roku; natomiast według Projektu ustawy grupa nie nabywa takiego prawa w ogóle (ponieważ nie został spełniony warunek nieprzerwanego okresu pięcioletniego działania w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach). (...)</u></p>	<p>Uwaga uwzględniona Wprowadzono zmianę do art. 128 ust. 1.</p> <p>Art. 49 Dyrektywy nie wprowadza wymogu, aby omawiane warunki spełnione były nieprzerwanie przez 5 lat. Zgodnie z Komentarzem do art. 9.3.2 Modelowych Zasad (p.17) warunki testuje się corocznie (<i>on annual basis</i>) w 5-letnim okresie. Odzwierciedla to też art. 49 ust. 3 Dyrektywy.</p> <p>Natomiast warunek „nieprzerwalności” dotyczy 5-letniego okresu w tym sensie, że jeżeli grupa nie jest objęta za dany rok Zasadami GloBE (ponieważ nie spełniła warunku skonsolidowanych przychodów), wskazany 5-letni okres nie ulega zawieszeniu (Komentarz do art. 9.3.4, p. 26).</p>
Art. 128 ust. 6	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Przepis nie definiuje terminu przewidzianego na powiadomienie właściwego urzędu skarbowego.	Uwaga uwzględniona Wprowadzono zmianę do art. 128 ust. 6 - powiadomienie powinno być złożone nie później niż 15 miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego (a

			za pierwszy rok podatkowy w terminie 18 miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego).
Art. 130 ust. 1	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Zalecamy dodanie wyjaśnienia rozbieżności terminologicznej, państwo określone jest jako państwo lub terytorium i wiele przepisów projektu posługuje się tym terminem podczas gdy dyrektywa i model OECD operują raczej pojęciem jurysdykcji podatkowej. Co do zasady nie powinno mieć to istotniejszego znaczenia w większości przypadków, ale pozwoliłoby usunąć ewentualne wątpliwości dla państw takich jak przykładowo Chiny, w których obowiązuje kilka systemów podatkowych, pomiędzy którymi będą zachodzić rozbieżności także co do terminu implementacji zasad GloBE.</p> <p>Pierwszym rokiem podatkowym w odniesieniu do danego państwa jest rok podatkowy, za który pierwszy raz stosuje się przepisy działu II, III lub IV w odniesieniu do jednostek zlokalizowanych w tym państwie.</p> <p>Interpretacja pojęcia pierwszego roku podatkowego jest istotna z perspektywy obowiązku uwzględnienia aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego ujętych lub ujawnionych w księgach jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP właśnie w pierwszym roku podatkowym. Z literalnego brzmienia powołanego przepisu wynika, że chodzi o stosowanie przepisów Ustawy w odniesieniu do danej jednostki składowej, a nie jakichkolwiek innych przepisów wprowadzających system kwalifikowanego globalnego podatku minimalnego w innym państwie niż RP. <u>Z uwagi na niewdrożenie w Polsce stosownych przepisów w roku 2024, polskie jednostki składowe mogą podlegać w 2024 r. kwalifikowanemu globalnemu podatkowi minimalnemu w innych państwach, które taki system wdrożyły, natomiast oczywiście nie podlegają jeszcze w tym roku przepisom działu II, III lub IV Ustawy, gdyż jeszcze nie obowiązują.</u></p> <p><u>Należy potwierdzić stosownym objaśnieniem, że istotnie chodzi o ujęcie lub ujawnienie pozycji aktywów lub rezerw z tytułu podatku odroczonego w pierwszym roku stosowania przepisów polskiej Ustawy.</u></p>	<p>Uwaga uwzględniona</p> <p>Wprowadzono zmianę do art. 130 ust. 1 polegającą na uogólnieniu definicji pierwszego roku podatkowego. Pierwszy rok podatkowy występuje również w sytuacji, gdy wobec jednostek składowych zlokalizowanych w Polsce oblicza się, według prawa innej jurysdykcji, kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, np. za 2024 r.</p>
Art. 130 ust. 2 pkt 1)	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w ust. 1 (...) przy wyliczeniu efektywnej stawki podatkowej uwzględnia się wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innego państwa (...)</p> <p>Należy doprecyzować, czy chodzi o aktywa i rezerwy w kwotach ujętych już na początku pierwszego roku podatkowego (bilans otwarcia) czy chodzi o stan aktywów i rezerw ujętych na koniec pierwszego roku podatkowego (ta kwestia nie jest jasna). W trakcie tego roku może dojść do rozpoznania aktywów lub rezerw z tytułu zdarzeń, które miały miejsce jeszcze przed wejściem w życie przepisów Ustawy (np. w sytuacji reklasyfikacji ryzyka lub zwiększenia prawdopodobieństwa wykorzystania określonych aktywów).</p>	<p>Uwaga uwzględniona – uzupełniono uzasadnienie (W świetle Komentarza do art. 9.1.1 Modelowych Zasad OECD chodzi o aktywa i rezerwy w kwotach ujętych już na początku pierwszego roku podatkowego).</p>

Art. 130 ust. 3	Związek Pracodawców Polska Miedź	W treści projektowanego przepisu znalazło się odwołanie do ust. 1 pkt 2, podczas, gdy powinno być to odwołanie do ust. 2 pkt 2.	Uwaga uwzględniona
Art. 130 ust. 4	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>1) W uzasadnieniu zalecane byłoby wyjaśnienie, że sam fakt związku aktywa z tytułu podatku odroczonego z przychodem/kosztem <u>wyłączonym z uwagi na rozpoznanie dla celów księgowych przed wejściem w życie ustawy</u> czy też przed rozpoczęciem stosowania przepisów nie oznacza, że mamy do czynienia z pozycją wyłączoną zgodnie z przepisami działu V, a jedynie z pozycją wyłączoną zgodnie z przepisami przejściowymi zawartymi w dziale XIII.</p> <p>2) Warto również zdefiniować pojęcie transakcji, ze szczególnym uwzględnieniem sposobu w jaki powstaje strata i powiązane aktywo z tytułu podatku odroczonego, a także uwzględniając różne możliwości interpretacyjne co do daty transakcji przy aktywach z tytułu podatku odroczonego od niewykorzystanych ulg podatkowych - czy chodzi o rozpoznanie dla celów podatkowych transakcji czy też np. uzyskanie decyzji albo złożenie deklaracji podatkowej. Generalnie z uwagi na istotność tematu warto rozszerzyć uzasadnienie o przykłady.</p>	Uwaga uwzględniona 1) Uzupełniono uzasadnienie art. 130 ust. 4 o wskazany aspekt. 2) Uzupełniono uzasadnienie o przykład do art. 9.1.2 z Komentarza do Modelowych Zasad OECD. Transakcja nie została zdefiniowana na gruncie Dyrektywy/Modelowych Zasad. Należy przyjąć, że obejmuje zbycie/nabycie, w tym w ramach czynności podejmowanych w ramach restrukturyzacji. Zgodnie z przykładem z Komentarza chodzi o datę dokonania transakcji (danej czynności prawnej), a nie datę jej rozliczenia dla potrzeb podatkowych. Zagadnienie to może być przedmiotem dalszych analiz lub objaśnień w przyszłości.
Art. 131 ust. 1	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Rekomendowane byłoby posługiwanie się jednym terminem dla definiowania roku przejściowego, w rozumieniu projektu rozbitego na pierwszy rok podatkowy oraz rok początkowy.	Uwaga uwzględniona – zmieniono redakcję art. 131 poprzez odwołanie się do „pierwszego roku podatkowego”.
Art. 131 ust. 2	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Sugerujemy wprost wskazanie, że przepis ma zastosowanie wyłącznie w zakresie licznika, nie zaś mianownika, obliczania efektywnej stawki podatkowej.</p> <p>Dodatkowo warto byłoby wprost w treści przepisu ust. 2 pkt 3 albo uzasadnienia wskazać, że rozpoznanie aktywów z tytułu podatku odroczonego dla celów opodatkowania wyrównawczego jest niezależne nie tylko od następczej korekty ujęcia księgowego (gdy aktywo było wykazane np. w 2023 r., ale wskutek korekty zostało skorygowane w 2024 r.), ale i pierwotnego nierozpoznania dla celów księgowych (gdy aktywo np. nie było wykazane w 2023 r. wskutek przyjętego standardu lub polityki rachunkowości, ale mogłoby być wykazane dla celów GloBE) nie tylko na przykładzie straty, ale i niewykorzystanych ulg podatkowych.</p> <p>Na tym tle istotne pozostaje wyjaśnienie czy ewentualne rozpoznanie DTA jeszcze przed 2025 r., które nie było wcześniej rozpoznane pozwoli na jego wykorzystanie w ramach opodatkowania wyrównawczego.</p> <p>Postulujemy o rozbudowanie uzasadnienia + uwzględnienie tej kwestii przejściowej w dodatkowym uzupełniającym uzasadnieniu dotyczącym ulg podatkowych.</p>	Uwaga nieuwzględniona – wskazany ust. 2 pkt 3 dotyczy sytuacji szczególnej, tj. wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty (<i>GloBE Loss Election</i>). Dokonanie takiego wyboru jest możliwe, gdy wystąpiła jurysdykcyjna kwalifikowana strata netto. Na podstawie tego wyboru tworzy się specjalne aktywo z tytułu ww. jurysdykcyjnej straty wyłącznie na potrzeby GloBE (w miejsce zwykłych zasad, tj. całkowitej korekty podatku odroczonego). Nie jest to aktywo z tytułu podatku odroczonego powstałe na gruncie zasad rachunkowości z uwagi na poniesioną stratę podatkową. Uwagi wydają się dotyczyć innych przypadków niż wyżej wskazany wybór dotyczący kwalifikowanej straty.

		Dział XI – Przepisy administracyjne	
Art. 133 ust. 3	POPiHN	<p>Mając na celu uproszczenie obowiązków formalno-administracyjnych dla Grup Kapitałowych, których jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę na terytorium RP, postuluje się odpowiednią modyfikacją art. 133 ust. 3 projektu ustawy, zgodnie z poniższym:</p> <p><i>„3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, może zostać zrealizowany przez jednostkę składową zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upoważnioną w tym celu, w formie pisemnej, przez wszystkie pozostałe jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (wyznaczona jednostka krajowa). Obowiązek posiadania upoważnienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie jest wymagany wobec jednostki dominującej najwyższego szczebla zlokalizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”</i></p> <p>Zaproponowana zmiana nie wpływa negatywnie na prawidłowość i skuteczność egzekwowania obowiązków sprawozdawczych w zakresie opodatkowania wyrównawczego. Proponowana zmiana upraszcza sposób raportowania danych o opodatkowaniu wyrównawczym dzięki zniesieniu konieczności formalnego upoważnienia UPE w formie pisemnej przez wszystkie pozostałe jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zrównuje to sytuację polskiej UPE z UPE zlokalizowaną w innym niż RP państwie (zagraniczna jednostka dominująca najwyższego szczebla, raportująca informacje o opodatkowaniu wyrównawczym uwzględniające polskie jednostki składowe, nie musi bowiem otrzymywać specjalnego pisemnego upoważnienia co wynika z projektowanego przepisu art. 133 ust. 4).</p>	Uwaga nieuwzględniona - Kwestia uproszczenia obowiązków administracyjnych, związanych z wymogami dotyczącymi powiadomień lub upoważnień, jest obecnie diskutowana na szczeblu Komisji Europejskiej (prace grupy WPIV) i OECD. W zależności od ustaleń w tym zakresie, wskazane przepisy mogą podlegać zmianie lub doprecyzowaniu na późniejszym etapie legislacyjnym.
Art. 133 i art. 134 w zw. z art. 145	Związek Banków Polskich, Konfederacja Lewiatan	<p>Wymaga doprecyzowania kwestia zakresu obowiązków sprawozdawczych ciążących na jednostkach składowych zlokalizowanych na terytorium Polski w okresie przejściowym, tj. do końca 2026 r., do którego jednostki mogą skorzystać z mechanizmu tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR. Art. 133 nakłada obowiązek składania informacji o opodatkowaniu wyrównawczym za dany rok podatkowy, w którym mają znaleźć się dane umożliwiające prawidłowe określenie wysokości zobowiązań z tytułu podatków wyrównawczych. Dodatkowo, wg art. 134 podatnicy przedmiotowych podatków wyrównawczych są zobowiązani składać zeznania o wysokości należnego podatku.</p> <p>Jednocześnie art. 145 przewiduje, iż w przypadku stosowania tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. Konieczne jest doprecyzowanie, na czym miałyby polegać obowiązki sprawozdawcze w okresie korzystania z bezpiecznej przystani. Jeśli w tym okresie przewidziano uproszczenie polegające na wyliczeniu wyłącznie efektywnej stawki</p>	Wyjaśnienie do uwagi: informację o opodatkowaniu wyrównawczym, tj. GloBE Information Return (GIR) składa się bez względu na skorzystanie z bezpiecznej przystani CBCR. Co więcej, to w samym GIR zaznacza się skorzystanie z tej przystani – m.in. pole: 2.2 <i>Jurisdictional exceptions applicable in respect of this jurisdiction (Top-up Tax reduced to zero)</i> . Podatnicy korzystający z bezpiecznej przystani CBCR mają takie same obowiązki sprawozdawcze jak podatnicy, którzy z tego rozwiązania nie korzystają. W przypadku jednak bezpiecznej przystani, większość pól zostanie wypełniona „zerami”, a sam podatnik nie będzie musiał dokonywać pełnych obliczeń na potrzeby podatków wyrównawczych: „podatku nie oblicza się”.

		<p>podatkowej w oparciu o dane z CBCR, należy również doprecyzować, na czym będzie polegać uproszczenie (bądź wyłączenie obowiązków sprawozdawczych). Czy jednostki składowe będą zobowiązane do prowadzenia ewidencji na potrzeby wyliczenia umożliwiającego korzystanie z bezpiecznej przestani, czy też wystarczające będzie posiadanie tych danych przez jednostkę wyższego szczebla składającą sprawozdanie?</p> <p>W przypadku raportowania Country-by-Country jednostki niższych szczebli składają tylko powiadomienia CBCP, w którym wskazują jednostkę raportującą oraz państwo, gdzie zostanie złożony właściwy raport CBCR.</p> <p>W związku z tym w praktyce jednostki nie mają dostępu do danych, które raportowane są przez jednostkę dominującą. Wobec tego powstaje pytanie, czy polska jednostka składowa ma podstawę (przy brzmieniu przepisów Projektu naszym zdaniem nie ma) do żądania raportu CBCR z grupy, jak również – co ma zaraportować w sytuacji nieotrzymania właściwych danych od jednostek z grupy.</p>	
<p>Art. 134 ust. 5</p>	<p>Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej</p>	<p>Zgodnie z Projektem Ustawy Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu ustalone wzory zeznań, o których mowa w ust. 1, tj. zeznań dotyczących podatków objętych projektem.</p> <p>Biuletyn Informacji Publicznej („BIP”) nie powinien być stosowany do publikacji wzorów zeznań podatkowych. Zgodnie z ustawą o dostępie do informacji publicznej BIP służy do powszechnego udostępniania informacji publicznej w postaci ujednoliconego systemu stron w sieci teleinformatycznej. Wzory zeznań podatkowych nie mogą zostać uznane za informację publiczną. Powinny zostać opublikowane w Dzienniku Ustaw, np. jako załącznik do rozporządzenia.</p> <p>Sygnalizowany problem był wielokrotnie podnoszony przez legislatorów Sejmu i Senatu. Przykładowo w trakcie prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych z dnia 23 września 2021 r. omawiającej Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw legislator wskazywał: „Strona internetowa Ministerstwa Finansów nie jest źródłem powszechnie obowiązującego prawa, więc w konstytucji —jeżeli by patrzeć na system źródeł prawa — nie ma podstaw prawnych do tego, by nakładać na adresatów norm prawnych obowiązki wynikające ze strony internetowej Ministerstwa Finansów. Wszyscy państwo zapewne doskonale pamiętają sytuację, chyba z czerwca tego roku, kiedy miały być udostępnione na stronie internetowej pewne formularze dotyczące podatników podatku dochodowego od osób prawnych i zostały udostępnione kilka dni przed upływem terminu na złożenie zeznań. To rodziło duże problemy i niebezpieczeństwo.(...) Natomiast, rzeczywiście zwracam uwagę, że brak przepisów ogólnych określających charakter prawny</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona – dotyczy postulatu natury ogólnej. Rozwiązania w zakresie publikacji wzorów zeznań powinny być spójne na gruncie prawa podatkowego i nie jest celowe wprowadzania rozwiązań szczególnych na gruncie projektowanej ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.</p> <p>W zakresie uwagi dotyczącej braku regulacji odnoszącej się do sytuacji nadzwyczajnych należy zauważyć, iż projekt nie wyłącza możliwości stosowania przepisów ogólnego prawa podatkowego, w tym m.in. art. 50 Ordynacji podatkowej.</p>

		<p>i skutki prawne tych różnych wzorów udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej. Swego czasu — z tego co pamiętam — Ministerstwo Finansów obiecało podjąć prace nad systemowym uregulowaniem tego."</p> <p>W związku z powyższym postulujemy, aby wzory deklaracji dotyczące podatków objętych Projektem ustawy zostały opublikowane w rozporządzeniach.</p> <p>Zwracamy również uwagę, że Projekt Ustawy nie przewiduje odroczenia obowiązków podatkowych w sytuacjach nadzwyczajnych, np.: konfliktu zbrojnego w danej jurysdykcji, jeśli na czas jego trwania ta jurysdykcja zawiesi obowiązki podatkowe dla jednostek składowych.</p>	
Art. 135	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Wybór jednostki raportującej</p> <p>Zgodnie z art. 135 ust. 2 projektu ustawy w przypadku, gdy co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, są podatnikami tego samego podatku, o którym mowa w art. 134 ust. 1, mogą one dokonać wyboru, zgodnie z którym obowiązki określone w tym przepisie, będą realizowane przez jedną z tych jednostek składowych, a wyboru tego dokonuje się na czas oznaczony nie dłuższy niż 5 lat, przy czym może on być dokonywany wielokrotnie.</p> <p>Znaczenie tego przepisu in fine nie jest jasne. Powstaje pytanie, czy wyboru można dokonać tylko po upływie poprzedniego okresu, na który został dokonany, czy też można dokonać ponownego wyboru w trakcie jego trwania. Ta druga interpretacja może odpowiadać w lepszym zakresie problemom praktycznym, np. W przypadku zmian właścicielskich lub likwidacji jednostki, która została wybrana jako jednostka raportująca.</p>	<p>Wyjaśnienie do uwagi: Przepis nie uzależnia możliwości dokonania ponownego wyboru od upływu dotychczasowego okresu na jaki go dokonano. Możliwe jest zatem dokonanie ponownego wyboru w trakcie trwania dotychczasowego okresu.</p> <p>Należy podkreślić, iż omawiana regulacja ma na celu ułatwienia stosowania obowiązku złożenia zeznania. Nie jej jest celem tworzenie bariery dla podatników. Z tego względu powinna być stosowna elastycznie.</p>
Art. 135 ust. 4	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Wprowadzono obowiązek składania zeznania przez podatników globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków - do końca 18. miesiąca (21. miesiąc w pierwszym roku). Jeśli występuje więcej niż jedna jednostka składowa zlokalizowana w RP – jednostki mogą dokonać wyboru jednostki składającej zeznanie i dokonującej zapłaty (odpowiedzialność solidarna). Zapłata tego podatku w wysokości przekraczającej podatek przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1, nie stanowi dla nich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych.</p> <p>Niezbyt czytelny przepis dotyczący zapłaty całego podatku przez wyznaczonego podatnika (czyli za siebie oraz za pozostałych) - zdaje się, że intencją ustawodawcy było zastrzeżenie, że w takich przypadkach kwota zapłaconego podatku przypadającego na pozostałych podatników a zapłacona przez podatnika wyznaczonego (w kwocie przewyższającej</p>	<p>Wyjaśnienie do uwagi: Intencja ustawodawcy została odczytana prawidłowo, co zdaje się przeczyć tezie o nieczytelności projektowanego przepisu. Z braku przedstawienia konkretnej propozycji zapisu, który eliminowałby domniemane niejasności pozostawiono brzmienie dotychczasowe.</p>

		wartość podatku przypadającą na niego samego) nie stanowi przychodu dla pozostałych, ale z brzmienia przepisu to nie wynika.	
Art. 135 ust 4	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	<p>Wnosimy o zmianę/doprecyzowanie ostatniego zdania tego ustępu: „Zapłata tego podatku w wysokości przekraczającej podatek przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1, nie stanowi dla nich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych.”</p> <p>Jest ono sprzeczne z informacją wskazaną w uzasadnieniu: „Zapłata podatku przez jedną ze spółek może przybierać różną formułę, jeśli chodzi o pochodzenie środków na pokrycie podatku. Może mieć ona charakter czysto techniczny, sprowadzający się do uprzedniego zebrania środków od pozostałych podatników i dokonania przez wybraną jednostkę jednego przelewu do urzędu skarbowego (jako że wybrany podatnik działa w tym zakresie w charakterze pośrednika, otrzymane przez niego kwoty nie będą w takiej sytuacji stanowić dla niego trwałego przysporzenia, a tym samym nie będą kreować przychodu podatkowego). Może to być również zapłata z własnych środków z zachowaniem możliwości żądania zwrotu przypadających na poszczególnych podatników części zobowiązania z tytułu podatku wyrównawczego wykazanego w zbiorczym zeznaniu.” Doprecyzowania wymaga sytuacja, w której podatnicy dokonają wyboru, o którym mowa w art. 135 ust. 1 i wyznaczony podatnik składający zeznanie zapłaci podatek przypadający na nich z własnych środków oraz:</p> <p>a) nie uzyska Od nich zwrotu — czy podatnicy dokonujący wyboru powinni rozpoznać przychód w wysokości podatku na nich przypadającego?</p> <p>b) obciążą tylko podatników, których efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej — czy podatnicy dokonujący wyboru, którzy nie zostaną obciążeni podatkiem wyrównawczym w kwocie wskazanej w zeznaniu, powinni rozpoznać przychód w wysokości podatku na nich przypadającego a nie pobranego.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona - intencją projektodawcy jest, aby fakt zapłaty całości podatku przez jednostkę wyznaczoną (tj. ponad podatek przypadający na nią) nie stanowił przychodu dla pozostałych jednostek składowych grupy, nawet wówczas gdy wyznaczona jednostka zrezygnuje z dochodzenia stosowanych kwot (regresu) od tych pozostałych jednostek tj. w sytuacji, gdy dojdzie po ich stronie do otrzymania trwałego przysporzenia majątkowego.</p> <p>W ocenie projektodawcy omawiany przepis nie wymaga w tym zakresie doprecyzowania (przy czym nie wskazano ewentualnej propozycji w tym zakresie).</p>
Art. 135 ust. 4	PwC Polska	Z brzmienia art. 135 ust. 4 (zdanie trzecie) Projektu wynika, że zapłata podatku w wysokości przekraczającej podatek przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali wskazanego w ustawie wyboru nie stanowi dla nich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych. Proponujemy jednoznaczne rozstrzygnięcie kwestii braku powstania przychodu w związku z otrzymaniem zwrotu podatku zapłaconego przez wyznaczonego podatnika, w części przypadającej na pozostałych podatników.	Uwaga nieuwzględniona - w ocenie projektodawcy otrzymanie w opisanej sytuacji zwrotu uprzednio zapłaconego podatku przypadającego na innego podatnika (czy też, jak wskazano w uzasadnieniu – otrzymanie od danej jednostki środków na pokrycie swojego podatku) nie powinno być rozpatrywane w kategorii powstania przychodu po stronie jednostki wyznaczonej (zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6a ustawy CIT).

			Z tego względu zdaniem projektodawcy przepis <i>expressis verbis</i> odnoszący się do tej kwestii nie jest potrzebny.
Art. 136	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Nie jest do końca jasne, w jakim celu wprowadzono rozróżnienie przesłanek na omyłki/błędy rachunkowe oraz na błędy wpływające na wyliczenie wysokości podatku wyrównawczego. Trudno powiedzieć, czy ten katalog ma tak naprawdę charakter otwarty czy zamknięty. Z uzasadnienia wynika, że możliwość korekty miała być dopuszczalna zgodnie z obowiązującymi w danym państwie w tym zakresie przepisami o charakterze ogólnym, z zastrzeżeniem sytuacji, w których aktualizuje się obowiązek wykazania dodatkowego podatku wyrównawczego lub obowiązek uwzględnienia zmiany elementów konstrukcyjnych Systemu GloBE wraz ze zmianą pierwotnych wartości poszczególnych pozycji branych pod uwagę przy kalkulacjach w ramach Systemu GloBE. Przepis jednak nie wprowadza żadnych szczególnych zasad dokonywania tego drugiego typu korekt. Mowa jest wprawdzie o tym, że korekta jest możliwa "z wyjątkiem przypadków przewidzianych w ustawie", ale nie jest do końca jasne, o które przypadki chodzi (może celowym byłoby wprowadzenie konkretnych odesłań oraz przykładów w uzasadnieniu).	Uwaga uwzględniona - zrezygnowano z wprowadzania kwestionowanego rozróżnienia. Intencją projektodawcy było podkreślenie specyfiki podejścia do korygowania zobowiązań podatkowych z tytułu „podatków wyrównawczych” na gruncie Modelowych Zasad GloBE (a co za tym idzie – również na gruncie Dyrektywy) – sprowadzającej się do niemożności dokonywania korekt deklaracji GIR w przypadkach objętych dyspozycją art. 16 projektu, tj. w przypadkach, gdy w wyniku zmiany wysokości uprzednio obliczonego jurysdykcyjnego ETR powstaje obowiązek wykazania dodatkowego podatku wyrównawczego. Co do zasady, podatek ten doliczany jest do globalnego podatku wyrównawczego (stanowiąc element wzoru na jego wyliczenie) w roku, w którym dokonano ponownego wyliczenia ETR. Na gruncie Modelowych Zasad OECD w takich przypadkach nie jest właściwe stosowanie ogólnych zasad odnoszących się do korygowania uprzednio złożonego zeznania (art. 81 OP). Zasady te nie dają bowiem wówczas prawa do bieżącego korygowania wysokości zobowiązania podatkowego, lecz wymagają ustalenia dodatkowego podatku wyrównawczego. Odniesienie do „wyjątków przewidzianych w ustawie” miało na celu odniesienie do przypadków wskazanych w art. 16 projektu. Z uwagi na zgłoszone wątpliwości zapis ten został zmodyfikowany.
Art. 136 ust. 1	MDDP / Lewiatan	Zakreślenia katalogu sytuacji, w których podmiot składający ma możliwość złożenia korekty nie powinno mieć miejsca. Powinno się pozostawić otwartą możliwość składania korekt (zwłaszcza w tak skomplikowanej materii) z ewentualnym zastrzeżeniem w jakich momentach uprawnienie do złożenia korekt ulega zawieszaniu.	Jw.
Art. 137	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Wybór przystani <i>de minimis</i> - wg dyrektywy corocznie, według ustawy na pięć lat (ale to chyba omyłka, z uzasadnienia wynika co innego).	Uwaga uwzględniona – skorygowano odpowiednio art. 137 ust. 1

Art. 137 ust. 2	MDDP / Konfederacja Lewiatan	Rozumiemy, że wola projektodawcy jest taka, że wybór nie będzie automatycznie przedłużany, o ile zostanie odwołany przed upływem 5 letniego okresu, za który został dokonany. Wydaje się jednak, że ust. 2 wymaga zweryfikowania pod kątem redakcyjnym (mnogość wtrąceń, przecinków powoduje trudność w jego zinterpretowaniu).	Uwaga uwzględniona – dokonano nieznacznego przeredagowania art. 137 ust. 2. Po upływie pierwszych 5 lat, na które dokonano wyboru, wybór ten będzie automatycznie przedłużany, dopóki nie zostanie odwołany. Jeżeli wybór zostanie dokonany za rok 2025, nie może być odwołany za kolejne 4 następujące po sobie lata (2026-2029). Jeżeli taki wybór zostałby odwołany np. za rok 2032 (rok odwołania), odwołanie jest ważne za rok odwołania i cztery kolejne lata (2033-2036). Dopiero za rok 2037 można dokonać ponownie danego wyboru. Wyboru i jego odwołania dokonuje się w Informacji GloBE / GIR. W odniesieniu do wyborów 5-letnich Informacja GloBE zawiera odpowiednie pola: rok wyboru (<i>Election Year</i>) i rok odwołania (<i>Revocation Year</i>). W opisanym przykładzie, zakłada się, że odwołanie wyboru wskazuje się w Informacji GloBE za 2032 r.
Art. 137 ust. 6	(POHiD)	Zastosowanie bezpiecznej przystani ma być możliwe jedynie w jednym roku. Ograniczenie możliwości skorzystania z uproszczeń tylko w jednym roku wydaje się być w kontrze do samego stanowiska Rady Unii Europejskiej i podejścia uzgodnionego przez Państwa Członkowskie. Zgodnie bowiem z Wytycznymi OECD (Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)), stanowiącymi kwalifikujące się międzynarodowe porozumienie w sprawie bezpiecznej przystani, o którym mowa w art. 32 Dyrektywy Rady (UE) 2022/2423 z 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, tzw. okres przejściowy, w którym możliwe jest stosowanie bezpiecznych przystani obejmuje wszystkie lata podatkowe zaczynające się w dniu lub przed dniem 31.12.2026, ale nie włączając lat podatkowych kończących się po 30.06.2028. Wprowadzany nowy system podatku wyrównawczego stanowi duże wyzwanie organizacyjne dla wielu przedsiębiorstw, gdyż w dotychczasowej nie funkcjonowało takie rozwiązanie, które wymagałoby od przedsiębiorstw tak mocnego połączenia zasad raportowania podatkowego i rachunkowego, przy jednoczesnym uwzględnieniu wszystkich jurysdykcji, w których dana grupa kapitałowa funkcjonuje. Tym samym wydaje się uzasadnione przyjęcie możliwości stosowania bezpiecznych przystani w całym tzw. okresie przejściowym.	Uwaga częściowo uwzględniona - wyboru bezpiecznej przystani dokonuje się na okres jednego roku, co jest spójne z polami wyboru w Informacji GloBE / GIR (m.in. 2.2.1.3 <i>Transitional safe harbours</i>). Przy czym nie ma przeszkód by zastosować omawianą bezpieczną przystań w każdym kolejnym roku podatkowym aż do roku podatkowego, który kończy się przed 30 czerwca 2028. Podatnik może więc korzystać z tej bezpiecznej przystani przez kilka lat. Przepis przeredagowano, aby było to bardziej czytelne.

Art. 137 ust. 6	Związek Pracodawców Polska Miedź	W świetle dokumentu "Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) Onclusive Framework on BEPS", Grupy Kapitałowe powinny mieć prawo do skorzystania z tymczasowych bezpiecznych przystani CBCR przez okres wszystkich lat podatkowych rozpoczynających się przed 31 grudnia 2026, tj. przez lata 2024 – 2026 (w przypadku roku podatkowego odpowiadającego rokowi kalendarzowemu). Tymczasem, projektowany przepis ustawy wskazuje, że „wybór tymczasowej bezpiecznej przystani (...) obowiązuje przez okres jednego roku podatkowego”, w tym zakresie postuluje się dostosowanie do Standardów OECD, tj. umożliwienie skorzystania Grupom Kapitałowym z tymczasowych bezpiecznych przystani CBCR przez okres wszystkich lat podatkowych rozpoczynających się przed 31 grudnia 2026 roku, tj. za lata podatkowe 2024 – 2026.	Uwaga częściowo uwzględniona - wyboru bezpiecznej przystani dokonuje się na okres jednego roku, co jest spójne z polami wyboru w Informacji GloBE / GIR (m.in. 2.2.1.3 <i>Transitional safe harbours</i>). Przy czym nie ma przeszkód by zastosować omawianą bezpieczną przystań w każdym kolejnym roku podatkowym aż do roku podatkowego, który kończy się przed 30 czerwca 2028. Podatnik może więc korzystać z tej bezpiecznej przystani przez kilka lat. Przepis przereklamowano, aby było to bardziej czytelne.
Art. 137 ust. 6	Związek Banków Polskich	Warto także rozważyć i zweryfikować możliwość tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR (art. 145 ust. 1 Projektu) jako rozwiązania stałego, a nie wyłącznie tymczasowego (w związku z art. 137 ust. 6 Projektu). Dla podatnika, bezpieczna przystań niesie korzyść w postaci ograniczenia obowiązków kalkulacyjnych i dokumentacyjnych. Dla administracji podatkowej, spełnienie przesłanek bezpiecznej przystani, np. testu efektywnej stawki podatkowej, powinno oznaczać, że na poziomie krajowym opodatkowanie podatkiem wyrównawczym nie jest celowe. Jednocześnie, dzięki bezpiecznej przystani administracja podatkowa będzie mogła zredukować ilość obowiązków po swojej stronie związanych z rozliczeniem przez podatnika podatku wyrównawczego. Wydaje się zatem, że jest to rozwiązanie pożądane z obu perspektyw, a jego czasowe ograniczenie nie jest celowe. Jednocześnie, należy wskazać, że Dyrektywa Rady UE z dnia 4 grudnia 2022 r. nr 2022/2523 przewiduje możliwość wprowadzenia bezpiecznych przystani i nie ogranicza czasowo ich wprowadzenia. Tym samym, zasadne wydaje się pozostawienie bezpiecznej przystani CBCR jako stałego uproszczenia kalkulacyjnego dla podatników.	Uwaga nieuwzględniona – okres obowiązywania tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR jest wprost wskazany do dokumencie „ <i>Safe harbours and penalty relief</i> ” i nie może on obejmować lat podatkowych, które kończą się po 30 czerwca 2028.
Art. 137 ust. 6	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Wybór tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR, o którym mowa w art. 145, obowiązuje przez okres jednego roku podatkowego, przy czym wybór ten może mieć zastosowanie do lat podatkowych, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r. i kończą nie później niż dnia 30 czerwca 2028 r. Nie można dokonać wyboru tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR, jeśli w pierwszym roku, w którym grupa podlegała przepisom ustawy, tego wyboru nie dokonano. Brzmienie ustawy wskazuje, że wybór obowiązuje przez okres jednego roku, nie jest w pełni jasne, że wyboru można dokonywać kilkakrotnie przez cały okres przejściowy (np. przy wyborze dot. składania zeznań jest wyraźnie wskazane, że wybór może być dokonywany wielokrotnie). Z przepisu nie wynika także w pełni zasada "once out, always out" (literalnie przepis wskazuje, że jeśli przystań została zastosowana w pierwszym roku podlegania ustawy, to można "zrezygnować" np. w drugim i ponownie dokonać wyboru przystani np. w trzecim roku).	Uwaga częściowo uwzględniona - wyboru bezpiecznej przystani dokonuje się na okres jednego roku, co jest spójne z polami wyboru w Informacji GloBE / GIR (m.in. 2.2.1.3 <i>Transitional safe harbours</i>). Przy czym nie ma przeszkód by zastosować omawianą bezpieczną przystań w każdym kolejnym roku podatkowym aż do roku podatkowego, który kończy się przed 30 czerwca 2028. Podatnik może więc korzystać z tej bezpiecznej przystani przez kilka lat. Przepis przereklamowano, aby było to bardziej czytelne. Jeżeli podatnik, w pierwszym roku, w którym był do tego uprawniony, nie skorzysta z bezpiecznej przystani CBCR, to już nigdy nie będzie mógł tego zrobić. Wynika to z paragrafu 35 dokumentu „ <i>Safe</i>

		<p>W uzasadnieniu przepis ten został pominięty. W szczególności brak jest wskazania przyczyn dlaczego niedokonanie wyboru przez grupę w pierwszym roku objęcia jej ustawą pozbawia ją możliwości skorzystania z istotnego uproszczenia jakim jest bezpieczna przystań CBCR. Biorąc pod uwagę stopień skomplikowania materii regulowanej ustawą oraz fakt, że podmiotami zobowiązanymi do jej stosowania mogą być inne niż dominujące jednostki z siedzibą w Polsce przepis ten wydaje się przewidywać nieproporcjonalną sankcję.</p>	<p><i>harbours and penalty relief</i>". Przepis przeredagowano aby lepiej oddawał zasadę „<i>once out, always out</i>”.</p>
Art. 137 ust. 6	Konfederacja Lewiatan	<p>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.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona - wyboru bezpiecznej przystani dokonuje się na okres jednego roku, co jest spójne z polami wyboru w Informacji GloBE / GIR (m.in. 2.2.1.3 <i>Transitional safe harbours</i>). Przy czym nie ma przeszkód by zastosować omawianą bezpieczną przystań w każdym kolejnym roku podatkowym aż do roku podatkowego, który kończy się przed 30 czerwca 2028. Podatnik może więc korzystać z tej bezpiecznej przystani przez kilka lat. Przepis przeredagowano, aby było to bardziej czytelne.</p>
		<p>Dział XII – Zmiany w przepisach obowiązujących</p>	
Art. 140 (dotyczy art. 14u §1 Ordynacji Podatkowej)	Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>Projektowana ustawa przewiduje możliwość wystąpienia z wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego wyłącznie w odniesieniu do zdarzeń przyszłych. Brak możliwości wystąpienia z wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w odniesieniu do zaistniałego stanu faktycznego stanowi istotne ograniczenie praktycznego zastosowania przewidzianego rozwiązania.</p>	<p>Uwaga uwzględniona. Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie</p>

			<p>powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowanego art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Tym niemniej, na skutek zgłoszonej uwagi, przewidujemy także uzupełnienie projektowanego przepisu - możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
Art. 140 (dotyczy art. 14w Ordynacji Podatkowej)	Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>Proponowane ograniczenie terminu ważności opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiany do 5 lat od ich wydania wydaje się być rozwiązaniem nadmiernie restrykcyjnym. W szczególności uwzględniając bardzo wysoki koszt otrzymania takiej opinii, długi okres oczekiwania na jej wydanie oraz fakt, że możliwe jest wystąpienie z wnioskiem o jej wydanie wyłącznie w odniesieniu do zdarzeń przyszłych. Jednocześnie, zgodnie z projektowanym art. 14ze Ordynacji Podatkowej w przypadku zmiany przepisów prawa w zakresie podatku wyrównawczego zastosowanych w opinii, wygasa ona z mocy prawa.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Interpretacje przepisów wydawane bezterminowo stwarzają mylne wrażenie, że interpretacja pozostaje aktualna nawet po upływie lat oraz innowacjach w zakresie procesów gospodarczych dotyczących danego stanu faktycznego i zmianach w przepisach.</p> <p>Nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak WIS, WIA czy Porozumienie Inwestycyjne, posiadają ograniczoną do 5 lat ważność, wskazany termin dla opinii w sprawie podatku wyrównawczego jest więc zgodny z ustalonym już trendem w zakresie instrumentów interpretacyjnych i koncyliacyjnych.</p>

			Ograniczenie ważności instrumentu interpretacyjnego do 5 lat nie stanowiło czynnika, który zmniejszyłby atrakcyjność wiążących informacji stawkowych i akcyzowych i jest akceptowane przez podmioty wnioskujące o te instrumenty. Należy także podkreślić, że w przypadku wiążących informacji o charakterze celnym okres ważności został skrócony do jedynie 3 lat.
Art. 140	POPiHN	<p>W związku z poziomem skomplikowania regulacji składających się na system podatków wyrównawczych, wprowadzenie w miejsce istniejących interpretacji indywidualnych nowego narzędzia w postaci opinii ws. opodatkowania wyrównawczego, którego koszt jednostkowy może wynieść nawet 100 tys. zł (przy maksymalnie 5 letnim okresie ochronnym) nie znajduje uzasadnienia, w szczególności mając na uwadze mnogość problemów, kosztów i ryzyk związanych z wejściem w życie tych wielopoziomowych regulacji, a które będą spoczywały na podatnikach. Koszt ten jest nieadekwatny do wszystkich sytuacji, które mogą wystąpić po stronie podatników we wnioskach interpretacyjnych. W szczególności jeżeli wydanie opinii/interpretacji nie wymagałoby analizy dodatkowych dokumentów źródłowych, wydaje się, że taka opłata nie powinna przekroczyć 5000 zł.</p> <p>W przypadku najmniej skomplikowanych pytań / stanów faktycznych postuluje się zachowanie możliwości wystąpienia z klasycznym wnioskiem o indywidualną interpretację podatkową.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Rozważamy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł.</p> <p>Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z</p> <p>Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty odnośnie uzyskania projektowanej opinii nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.</p>
Art. 140	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Zgodnie z Projektem ustawy podatnicy nie będą mogli występować z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. W treści uzasadnienia projektu napisano, że: „podatek	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Bezprecedensowy charakter regulacji i jej wysoki stopień skomplikowania w porównaniu do innych</p>

wyrównawczy jest nowością w krajowym systemie prawa podatkowego, istniejące obecnie narzędzia interpretacyjne mogą nie zapewnić faktycznej ochrony prawnej podatnikowi'. W naszej ocenie, ochrona zapewniana przez interpretacje indywidualne skutecznie zapewnia ochronę podatnikom i nie ma potrzeby wprowadzania nowych rozwiązań, w szczególności tworzenia nowych organów takich jak Rada do Spraw Podatku Wyrównawczego. Dotychczasowa praktyka działania Krajowej Informacji Skarbowej sugeruje, że organ ten powinien poradzić sobie z wydawaniem interpretacji dotyczących podatku globalnego.

Interpretacje podatkowe dowiodły już swojej skuteczności i efektywności. Nie jest w tym zakresie zrozumiałe dlaczego projektodawca przewiduje stosowanie w przypadku globalnego podatku wyrównawczego innych mechanizmów, które mają zapewnić dokładnie taką samą ochronę jak interpretacje indywidualne (por. projekt art. 14zł Ordynacji podatkowej),

Jeżeli w ocenie projektodawcy zasadne jest wprowadzenie nowego rodzaju opinii w miejsce interpretacji indywidualnej to należy rozważyć radykalne obniżenie opłat za ich wydanie. Opłaty przewidziane w projekcie (do 100 tys. zł) należy ocenić jako zdecydowanie wygórowane. Ustawodawca nie powinien przerzucać na podatników kosztów interpretacji skomplikowanych przepisów, które zostały przez niego zaprojektowane.

Zwracamy również uwagę, że proponowana zmiana przepisów Ordynacji Podatkowej dodająca art. 14u par. 1 w Rozdziale Ib, ogranicza możliwość wystąpienia z wnioskiem o opinię w zakresie zaistniałych zdarzeń,

Zapis ustawy jest nieprecyzyjny i używa pojęcia „może dotyczyć”, natomiast uzasadnienie wprost wskazuje, że ogranicza się zakres pytań do zdarzeń przyszłych.

Powyzsze ograniczy możliwość prawidłowego zinterpretowania i zastosowania przepisów w kontekście zdarzeń zaistniałych.

powszechnie obowiązujących aktów prawa podatkowego, polegający m.in. na częstym wykorzystywaniu pojęć i zasad z zakresu międzynarodowej sprawozdawczości finansowej, na których bazuje koncepcja globalnego opodatkowania wyrównawczego a także na wytycznych OECD, które mają charakter wspierający system opodatkowania tym podatkiem oznacza, że interpretacja przepisów dot. opodatkowania wyrównawczego wymaga ustanowienia odrębnej procedury umożliwiającej ich urzędową wykładnię, dostosowanej do specyfiki i skomplikowania nowego podatku.

Zawarty w projektowanym art. 14u § 1 zwrot „może dotyczyć” został zastosowany do określenia zakresu przedmiotowego interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (art. 14b § 2 OP) i nie budzi obecnie wątpliwości jego zastosowanie.

Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.

			<p>Na skutek zgłoszonej uwagi, przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 1 dot. art. 13 § 2a pkt 1a OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego Dyrektor KIS jest uprawniony do ich wydania (14b § 1 OrdPod) oraz rozstrzygania w oparciu o art. 14e § 1a OrdPod. W projektowanej ustawie przyznaje mu się uprawnienie nie tylko do wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, ale również ich zmiany lub uchylecia. Naszym zdaniem kompetencje przyznane Dyrektorowi KIS są w tym zakresie zbyt szerokie. Co za tym idzie trzeba je dostosować do zakresu przewidzianego dla interpretacji indywidualnych analogicznie do zakresu przewidzianego w art. 14e § 1a OrdPod. Proponowane brzmienie (wymagające dostosowanie o elementu odpowiednie dla art. 14e § 1a OrdPod): <i>organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania, zmiany lub uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w art. 14t i art. 14zf;</i>"</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>W przypadku interpretacji indywidualnych uprawniony do ich zmiany lub uchylecia z urzędu jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>W przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w celu centralizacji i zwiększenia efektywności systemu tych opinii zdecydowano o przyznaniu takich kompetencji Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej. Pozwoli to na ograniczenie kosztów funkcjonowania systemu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego poprzez skupienie przeszkolonej w zakresie problematyki opodatkowania wyrównawczego kadry w ramach Krajowej Informacji Skarbowej bez konieczności dodatkowego obciążenia podmiotów obsługujących Szefa KAS. Powyższe pozytywnie wpłynie na ekonomikę obu postępowań oraz ograniczy koszty.</p> <p>Za proponowanym rozwiązaniem przemawiają także fakt, że Dyrektor KIS prowadzi pierwotne postępowanie w sprawie wydania opinii, zna zatem dogłębnie temat będący przedmiotem danej opinii; organ ten w sposób ciągły pracuje nad wydawanymi interpretacjami, a co za tym idzie, dysponuje bieżącą, bezpośrednią wiedzą</p>

			<p>dotyczącą wydanych dotąd opinii, stąd też jest adekwatnie przygotowany do szybkiego identyfikowania i reagowania na zmiany.</p> <p>Ponadto, udzielenie DKIS kompetencji do zmieniania i uchylania instrumentu interpretacyjnego na gruncie wiążących informacji stawkowych i akcyzowych stanowi już sprawdzony i sprawnie funkcjonujący mechanizm weryfikacji prawidłowości wydanych instrumentów wsparcia podatnika.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14t § 1 OrdPod	MDDP	<p>Dyrektor KIS ma wydawać interpretacje dotyczące <u>opodatkowania wyrównawczego</u>, w szczególności przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.</p> <p>W jaki sposób wnioskodawca ma ustalić przepisy, które mogą, a które nie mogą stanowić przedmiotu wniosku o opinię? W naszej ocenie sformułowanie to otwiera Dyrektorowi KIS możliwość tendencyjnego rozstrzygnięcia, że nie jest uprawniony do wydania opinii we wnioskowanym zakresie (szczególnie w sytuacjach, w których znajdują się elementy transgraniczne), co przy jednoczesnym braku regulacji w zakresie potencjalnego zwrotu opłaty wstępnej/główniej w tego typu sprawach jest niedopuszczalne.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Wskazane sformułowanie zostało zastosowane w tytule projektowanej ustawy, co jasno określa zakres przepisów podlegających interpretacji za pomocą opinii. Przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym obejmują zasadniczo przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, jednakże w przypadku uregulowania materii odnoszącej się do tej ustawy w innych aktach, będą one także mogły podlegać interpretacji z pomocą wprowadzanego instrumentu.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 10, 11 OrdPod	MDDP	<p>Należy jednoznacznie wskazać, że na spotkaniu uzgodnieniowym może być obecny Zainteresowany (co wynika z treści uzasadnienia, ale nie z przepisu). Propozycja brzmienia przepisu: <i>Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do Zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować z Zainteresowanym spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</i> Dodatkowo należy wskazać, że rejestrowanie spotkania uzgodnieniowego powinno się każdorazowo odbywać za zgodą Zainteresowanego.</p> <p>Ta uwaga dotyczy również odpowiednio spotkania uzgodnieniowego przed Szefem KAS odnośnie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.</p>	<p>Uwaga zasadna w zakresie proponowanego brzmienia art. 14u § 10.</p> <p>Rejestracja spotkania ma na celu właściwe udokumentowanie jego przebiegu w celu ewentualnego wykorzystania ich do rzetelnego procedowania wniosku o wydanie opinii. Przepisy Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE będą miały zastosowanie do czynności rejestracyjnych w odpowiednim zakresie.</p>

<p>Art. 140 pkt 4 dot. Art. 14za § 4 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Obserwowana przez nas w ostatnim czasie z niepokojem praktyka Dyrektora KIS, polegająca na odmowach wydawania interpretacji indywidualnych bez podstawy prawnej lub na podstawie przepisów, które nie mają/nie mogą znaleźć w danej sprawie zastosowania, sprawia, że rekomendujemy rozważenie wprowadzenia mechanizmu gwarantującego podatnikowi, że po uiszczeniu tak wysokiej opłaty za wydanie opinii i ewentualnej decyzji odmownej z przyczyn podanych powyżej, innych niż o charakterze merytorycznym, wnioskodawca nie poczuję się instrumentalnie wykorzystany w celu finansowania procesu stosowania wdrażanych przepisów. Mechanizm mógłby przykładowo obejmować możliwość ubiegania się o (przynajmniej częściowy) zwrot kwoty głównej w ściśle określonych przypadkach w toku kontroli tej opinii.</p> <p><i>§ 4. Opłata główna podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części. Zwrot kwoty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.</i></p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Możliwość dokonania zwrotu opłaty głównej została ograniczona wyłącznie do przypadku wniesienia w wysokości wyższej niż należna z uwagi na konieczność znaczącego, a co za tym idzie, kosztownego, zaangażowania zasobów kadrowych i organizacyjnych po stronie administracji publicznej, jeżeli zainteresowany zdecyduje się wnieść opłatę główną i wyrazi przez to chęć uzyskania opinii.</p> <p>Uwaga w przedmiocie praktyki polegającej na nieuzasadnionym odmawianiu wydania interpretacji indywidualnych przez DKIS nie znajduje natomiast poparcia w faktach. Zgodnie z Informacją o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku (dostępna pod adresem www.kis.gov.pl) w 2023 r. złożono 29 797 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z czego wydano 23 234 interpretacji. Natomiast wydania interpretacji indywidualnej odmówiono zaledwie 569 razy - z uwagi na wystąpienie przesłanek o których mowa w art. 14b § 5b O.p., co stanowi jedynie 1,9% liczby wszystkich wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych skierowanych do KIS.</p> <p>Poza odmową wydania interpretacji ze względu na uzasadnione przypuszczenie unikania opodatkowania, DKIS może nie wydać interpretacji w innych, uzasadnionych sytuacjach, m.in. wydaje postanowienia dotyczące pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia (gdy to podatnik nie uzupełni wniosku i są w nim braki) i zastosowania interpretacji ogólnej, jak również umorzenia postępowania. łącznie w 2023 roku ze wskazanych przyczyn organ nie wydał interpretacji dla 6 228 wniosków (20,8% wszystkich wniosków), z czego zdecydowaną większość stanowiło pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia w związku z niedopatrzaniem wnioskodawcy polegającymi na nieuzupełnieniu braków we wniosku (15,7% wszystkich wniosków).</p>
--	--------------------	---	---

<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 6 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W jaki sposób DKIS będzie rozstrzygał o stopniu skomplikowania sprawy? Jakie <u>mierzalne</u> kryteria będą brane pod uwagę? Jak wyceniane będą wnioski, w których do czynienia mamy z jednym pytaniem, ale bardzo skomplikowanym i drugim, w którym mamy 6 pytań o niskim poziomie złożenia?</p>	<p>Na pytania odpowiadamy poniżej:</p> <p>Zgodnie z projektowanym art. 14z § 6: „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określa i podaje do wiadomości publicznej na stronie podmiotowej urzędu Krajowej Informacji Skarbowej taryfikator opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, biorąc pod uwagę kryterium skomplikowania spraw oraz ilości stanów przyszłych będących przedmiotem wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w celu zapewnienia przejrzystości opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.”</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc § 2 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Postulujemy, by sformułowanie „na zasadach ogólnych” zostało zastąpione bardziej precyzyjnym odesłaniem do art. 144 § 1b-1c OrdPod.</p> <p><i>§ 2. Dokumenty, które nie mogą być doręczone za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym lub których doręczenie w postaci fizycznej jest niezbędne do rozpatrzenia wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego są doręczane <u>na zasadach ogólnych</u>.</i></p>	<p>Uwaga zasadna.</p> <p>Odpowiednia zmiana zostanie uwzględniona w treści projektu.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zp § 2 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Zgodnie z art. 14zo par. 1 OrdPod, Rada jest niezależnym organem.</p> <p>Wobec tego, proponujemy zmianę projektowanego przepisu w ten sposób, że to członkowie Rady będą uprawnieni do wyboru jej przewodniczącego.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Niezależność funkcjonowania Rady została zagwarantowana poprzez staranny proces wyboru jej członków spośród różnych środowisk specjalistycznych oraz konieczność uzyskania bezwzględnej większości głosów w przypadku podejmowania decyzji co do określonego kształtu opinii Rady. Rada stanowi ciało znacząco powiązane w zakresie merytorycznym z resortem finansów, co uzasadnia powoływanie jej przewodniczącego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.</p> <p>Należy także mieć na względzie, że Minister Finansów, przeprowadzając proces powołania członków Rady będzie dysponował najlepszą wiedzą nt. kwalifikacji,</p>

			kompetencji, doświadczenia kandydatów, uzyskaną wskutek analizy wpływających ofert podczas procesu naborowego. Natomiast członkowie Rady mogą nie znać się wzajemnie, stąd też wybór przez nich przewodniczącego – na początku danej kadencji – może mieć charakter przypadkowy.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zg § 2 OrdPod	MDDP	<p>Stanowiska stron znajdują się w treści wniosku zainteresowanego i stanowisku Dyrektora KIS, które jest zobowiązany przedstawić Radzie zasięgając jej opinii, zgodnie z projektowanym art. 14zf § 2.</p> <p>Czy stanowiska stron przedkładane z własnej inicjatywy mają dotyczyć informacji i wyjaśnień, o które może zwrócić się Rada na podstawie art. 14zg § 1 czy dodatkowych informacji? Jaki charakter w toku postępowania o wydanie opinii będą miały przedłożone Radzie dokumenty, biorąc pod uwagę fakt, że DKIS ma nie być związany jej opinią?</p>	<p>Odpowiedź poniżej:</p> <p>Rada, jako odrębny od dyrektora KIS podmiot, może na podstawie art. 14zg zadać Zainteresowanemu, odmienne niż wskazany organ, pytania dotyczące wniosku o wydanie opinii. Wyjaśnienia udzielone przez zainteresowanego w tym zakresie mogą przyczynić się do wypracowania bardziej precyzyjnej i rzetelnej opinii przez Radę, co z kolei może (lecz w związku z brakiem charakteru wiążącego tego dokumentu – nie musi) przełożyć się na ostateczną treść wydawanej przez DKIS opinii. Propozycje te mają na celu nic innego, jak tylko dogłębne wyjaśnienie czynności, o które będzie pyta podatnik.</p>
Art. 140 pkt 6 dot. Art. 20zc § 3a OrdPod	MDDP	<p>Zmiana błędnej nazwy organu:</p> <p><i>2) obowiązek przedstawienia dokumentów lub informacji, o których mowa w art. 14u § 2 i 10, nie dotyczy dokumentów lub informacji przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Informacji Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie lub audytu podatkowego”.</i></p>	Uwaga uwzględniona.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 1 oraz w następstwie § 2 pkt 3 lit. a-d, h, i, od § 3 do § 6, art. 14z § 6, art. 14zk, 14zl, art. 14zm OrdPod	MDDP	<p>Charakterystyczną cechą postępowań dot. zajęcia przez organ interpretacyjny stanowiska co do zastosowania przepisów prawa jest możliwość objęcia przez wnioskodawcę również stanów istniejących w momencie złożenia wniosku. Uzasadnienie projektu, w którym wskazuje się, że podatek wyrównawczy zostanie dopiero wprowadzony w życie i nie istnieje potrzeba objęcia wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu podatku wyrównawczego, nie uwzględnia sytuacji po wejściu w życie niniejszych przepisów.</p> <p>Należy zauważyć, że wnioskodawcy mogą powziąć wątpliwości, co do prawidłowości bieżącego stosowania przepisów o podatku wyrównawczym, w związku z czym proponujemy, aby dopuścić możliwość ubiegania się o ocenę przez organ interpretacyjny również stanów faktycznych.</p>	<p>Uwaga częściowo zasadna.</p> <p>Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie</p>

		<p>Dlatego też proponujemy, aby użyte w ustawie zwroty „zdarzenie przyszłe” zastąpić zwrotem „zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”.</p>	<p>powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 2 pkt 3 lit. a OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Dodawana jednostka redakcyjna jest wzorowa na art. 14b § 3 OrdPod, zgodnie z którym podmiot wnoszący o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego zobowiązany „<i>jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego</i>”. W dodawanej jednostce redakcyjnej proponuje się niepotrzebne doprecyzowanie przepisu o warunek szczególny, tj. określenia „<i>informacji istotnych dla określenia skutków podatkowych</i>”.</p> <p>Na gruncie przepisów dot. interpretacji indywidualnych, w orzecznictwie sądów, podnosi się, że na wnioskodawcy spoczywa obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, którym związany jest organ interpretacyjny. Istotą wniosków podatnika w których domaga się zajęcia przez uprawniony organ stanowiska, co do zastosowania przepisów prawa (tj. wszelkiego rodzaju postępowania interpretacyjne) polega na obowiązkowym podaniu przez wnioskodawcę stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, który miałby podlegać ocenie przez organ interpretacyjnych. Postępowanie interpretacyjne ma rolę na odwzorowaniu (ocenie) stosowania prawa (quasi stosowanie prawa), w którym to wnioskodawca zakreśla sytuacje faktyczne/zdarzenie przyszłe podlegające tej ocenie.</p>	<p>Uwaga zasadna.</p>

		<p>Skoro ocenie ma podlegać zastosowanie przepisu prawa w danych okolicznościach (zdarzeniu przyszłym), to nie dopatrujemy się sytuacji, w której mogły wystąpić obowiązkowe elementy wyczerpujące zdarzenie przyszłe, które byłyby informacjami nieistotnymi dla określenia skutków podatkowych. Należy zauważyć, że projektodawca wskazuje obowiązkowe do podania we wniosku elementy, które, co do zasady, nie są istotne dla określenia skutków podatkowych (np. lit. b tiret pierwszy – numer NIP).</p> <p>Biorąc pod uwagę, że przepis wprowadza elementy formalne wniosku, których niewskazanie (nieuzupełnienie) może spowodować pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, proponujemy usunięcie komentowanego fragmentu z projektu ustawy z uwagi na niejasnego, niesyntetycznego, stanowiącego niepotrzebne superfluum tekstu prawnego.</p>	
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 6 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie przesłanka istnienia „uzasadnionego przypuszczenia” (art. 14u § 5) stanowi nadużywaną przez Dyrektora KIS klauzulę generalną, która w zasadzie nie poddaje się kontroli merytorycznej w procesie jej stosowania. Dlatego też proponujemy, biorąc pod uwagę wysokie wymagania finansowe wniosku o opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, aby Dyrektor KIS, w przypadku wystąpienia przypuszczenia o zaistnieniu przesłanek odmowy wydania opinii o których mowa w § 5, przed wydaniem odmowy obowiązkowo zwracał się do Szefa KAS w celu zajęcia stanowiska.</p> <p>Proponujemy zmianę użytego w komentowanym przepisie terminu „może zwrócić się” na „zwraca się”.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Możliwość samodzielnej oceny przez Dyrektora KIS zdarzenia przyszłego pod kątem wystąpienia unikania opodatkowania w znaczący sposób usprawni postępowanie w zakresie wydania opinii, które z racji skomplikowanej materii i tak jest znacząco dłuższe niż w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego.</p> <p>Na marginesie należy wskazać, że nie jest uzasadnione sformułowanie nauzywania przez Dyrektora KIS klauzuli generalnej – odmowa wydania wniosku z powodów dotyczących przypuszczenia unikania opodatkowania dotyczy jedynie niecałych 2% wszystkich składanych wniosków.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14w OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Biorąc pod uwagę proponowaną wysokość opłat za wydanie opinii uważamy, że nie istnieją jakiegokolwiek podstawy, aby wprowadzić termin „ważności” wydawanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Nie uważamy za trafne odwoływanie się do rozwiązań dot. terminu „ważności” interpretacjach stosowanych przez inne państwa takie jako Holandia, Dania czy Czechy z uwagi na większą stabilność ustawodawstwa podatkowego tych państw oraz większą przewidywalność działania tamtejszej administracji podatkowej.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Interpretacje przepisów wydawane bezterminowo stwarzają mylne wrażenie, że interpretacja pozostaje aktualna nawet po upływie lat oraz innowacjach w zakresie procesów gospodarczych dotyczących danego stanu faktycznego i zmianach w przepisach.</p> <p>Nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak WIS, WIA czy Porozumienie Inwestycyjne, posiadają ograniczoną</p>

			<p>do 5 lat ważność, wskazany termin dla opinii w sprawie podatku wyrównawczego jest więc zgodny z ustalonym już trendem w zakresie instrumentów interpretacyjnych i koncyliacyjnych.</p> <p>Ograniczenie ważności instrumentu interpretacyjnego do 5 lat nie stanowiło czynnika, który zmniejszyłby atrakcyjność wiążących informacji stawkowych i akcyzowych i jest akceptowane przez podmioty wnioskujące o te instrumenty. Należy także podkreślić, że w przypadku wiążących informacji o charakterze celnym okres ważności został skrócony do jedynie 3 lat.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14z § 1 i § 3 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie wysokość opłaty wstępnej oraz jej zwrot jedynie w przypadku uiszczenia przez podmiot niemogący uzyskać statusu wnioskodawcy w sprawie, będą stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej.</p> <p>Dlatego proponujemy, aby opłata wstępna została obniżona oraz polegała zwrotowi (w co najmniej znacznej części) w razie wycofania wniosku o wydanie opinii w terminie 14 dni od doręczenia postanowienia o określeniu wysokości opłaty głównej.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł. Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p> <p>Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty</p>

odnośnie uzyskania projektowanej opinii nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.

Możliwość dokonania zwrotu opłaty wstępnej została ograniczona wyłącznie do przypadku wniesienia jej przez podmiot niebędący zainteresowanym z uwagi na konieczność znaczącego, a co za tym idzie, kosztownego, zaangażowania zasobów kadrowych i organizacyjnych po stronie administracji publicznej, jeżeli zainteresowany zdecyduje się wnieść opłatę główną i wyrazi przez to chęć uzyskania opinii.

Uwaga w przedmiocie praktyki polegającej na nieuzasadnionym odmawianiu wydania interpretacji indywidualnych przez DKIS nie znajduje natomiast poparcia w faktach. Zgodnie z Informacją o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku (dostępna pod adresem www.kis.gov.pl) w 2023 r. złożono 29 797 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z czego wydano 23 234 interpretacji. Natomiast wydania interpretacji indywidualnej odmówiono zaledwie 569 razy - z uwagi na wystąpienie przesłanek o których mowa w art. 14b § 5b O.p., co stanowi jedynie 1,9% liczby wszystkich wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych skierowanych do KIS.

Poza odmową wydania interpretacji ze względu na uzasadnione przypuszczenie unikania opodatkowania, DKIS może nie wydać interpretacji w innych, uzasadnionych sytuacjach, m.in. wydaje postanowienia dotyczące: pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia czy zastosowania interpretacji ogólnej, jak również umorzenia postępowania. Łącznie w 2023 roku ze wskazanych przyczyn organ nie wydał interpretacji dla 6 228 wniosków (20,8% wszystkich wniosków w tym roku), z czego zdecydowaną większość stanowiło pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia w związku z niedopatrzaniem wnioskodawcy polegającymi na niezpełnieniu braków we wniosku (15,7% wszystkich wniosków).

<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 1 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie nie istnieją podstawy do wyłączenia zaskarżalności postanowień określających wysokość opłaty głównej. Wskazujemy, że obawy projektodawcy, co do „częstego” zaskarżania postanowień o określeniu wysokości opłaty głównej nie są wystarczającą podstawą do wyłączenia konstytucyjnego prawa do sądu.</p> <p>Uważamy również, że możliwość zaskarżenia postanowienia określającego wysokość opłaty głównej będzie dawała wnioskodawcy gwarancję sądownoadministracyjnej kontroli nad dowolnym ustaleniem wysokości tej opłaty przez Dyrektora KIS, bez konieczności zaskarżania samej opinii.</p> <p>Proponujemy dodanie do komentowanego przepisu zdania drugiego <i>„Na postanowienie określające wysokość opłaty głównej służy zażalenie”</i>.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Opłata główna nie będzie ustalana arbitralnie – z takim rozumowaniem organu w zakresie ustalania tej opłaty zainteresowany będzie mógł się zapoznać w opublikowanym zgodnie z projektowanym art. 14z § 6 taryfikatorze. Podkreślenia wymaga, że w związku z ustaleniem w projekcie ustawy przedziału wysokości opłaty głównej, ustalenie jej w maksymalnej wysokości będzie w praktyce ograniczone tylko do najbardziej skomplikowanych zdarzeń przedstawionych we wniosku.</p> <p>Duża ilość zażeń mogłaby z kolei prowadzić do znacznego spowolnienia procesu rozpatrywania wniosków oraz nadmiernego obciążenia sądów zajmujących się rozpatrywaniem skarg w tym zakresie.</p> <p>Przykładowo, w przypadku innego relatywnie nowego instrumentu o charakterze interpretacyjnym, dla którego wysokość opłaty jest uzależniona od stopnia skomplikowania wniosku, jakim jest porozumienie inwestycyjne, ustawodawca także nie przewidział możliwości zaskarżenia ustalenia w przedmiocie wysokości opłaty.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. Art. 14za § 1-2 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Pełna uznaniowość po stronie Dyrektora KIS odnośnie do ustalania wysokości opłaty głównej nie powinna mieć miejsca. Dyrektor KIS powinien mieć wyznaczone ostre ramy, jakimi ma się kierować ustalając wysokość opłaty głównej - alternatywnie projektodawca powinien rozważyć zastosowanie stałej kwoty za wydanie opinii (bez podziału na opłatę wstępną/główną albo z zachowaniem podziału, ale z ustaleniem, że te opłaty są stałe co do ich wysokości).</p> <p>Trzeba też zaznaczyć, że opłata główna (podobnie jak opłata wstępna) powinna być istotnie zredukowana (np. o połowę) - nawet wówczas, gdy redukcja miałaby dotyczyć maksymalnej kwoty opłaty głównej.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Zgodnie z projektowanym art. 14z § 6: „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określa i podaje do wiadomości publicznej na stronie podmiotowej urzędu Krajowej Informacji Skarbowej taryfikator opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, biorąc pod uwagę kryterium skomplikowania spraw oraz ilości stanów przyszłych będących przedmiotem wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w celu zapewnienia przejrzystości opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.”</p>

<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 2 i § 4 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie wysokość opłaty głównej będzie stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej.</p> <p>Jednocześnie proponujemy, aby nienależnie uiszczona opłata główna została zwracana niezwłocznie, niezależnie od zakończenia postępowania w sprawie.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p> <p>Możliwość dokonania zwrotu opłaty głównej została ograniczona wyłącznie do przypadku wniesienia w wysokości wyższej niż należna z uwagi na konieczność znaczącego, a co za tym idzie, kosztownego, zaangażowania zasobów kadrowych i organizacyjnych po stronie administracji publicznej, jeżeli zainteresowany zdecyduje się wnieść opłatę główną i wyrazi przez to chęć uzyskania opinii.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zb § 1-3 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia ponad ośmiomiesięczny termin do wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w toku postępowania <i>interpretacyjnego</i>, gdzie organ interpretacyjny związany jest przedstawionym mu stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym.</p> <p>Dlatego proponujemy skrócenie terminu na wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego do nieprzedłużanego, maksymalnego terminu trzech miesięcy od uiszczenia opłaty głównej. Alternatywnie można rozważyć likwidację podziału na opłaty: wstępną i główną.</p> <p>Brzmienie art. 14zb § 2 zostało ukształtowane w analogiczny sposób do przepisu statuującego terminu na wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia (art. 26b ust. 5 zd. 1</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE.</p>

		<p>UPDOP). Tam również jest wskazanie, że organ wydaje opinię bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy (tam od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego). Wszyscy zainteresowani tą instytucją (opinia o stosowaniu preferencji) wiedzą, że w praktyce trzeba czekać o wiele dłużej.</p> <p>Celem uniknięcia takiej sytuacji na gruncie stosowania projektowanej ustawy konieczne jest - po pierwsze - skrócenie terminu na wydanie opinii, o którym mowa powyżej. Co jednak szczególnie istotne, podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnej konieczne jest wprowadzenie instytucji "opinii milczącej" (brak rozstrzygnięcia w terminie oznacza uznanie stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe).</p>	<p>Wskazania wymaga, że określony termin ma charakter maksymalny, co oznacza, że Dyrektor KIS może wydać wcześniej opinię. Jak wynika z Informacji o działalności KIS - w 2023 r. średni czas wydania interpretacji wynosił 57,9 dni. Natomiast zgodnie z art. 14d § 1 O.p. KIS wydaje interpretację w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Tym samym, należy zauważyć, że przeciętnie KIS wydaje interpretację ponad miesiąc przed upływem ustawowego terminu. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku WIS – średni czas wydania WIS wynosi 53 dni, przy określonym ustawowo 3-miesięcznym terminie jej wydania.</p> <p>Wprowadzenie możliwości „milczącego” załatwienia sprawy w przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie jest zasadne z uwagi na ryzyko sytuacji, w których ochroną przewidzianą w projektowanych przepisach objęte będą czynności rażąco odbiegające od celu i istoty opodatkowania wyrównawczego.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Do czasu wprowadzenia powszechnego obowiązku korzystania z systemu e-doręczeń proponujemy, aby wprowadzić możliwość stosowania innych środków komunikacji elektronicznej takich jak ePUAP.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Zgodnie z aktualnym trendem w zakresie prawodawstwa dotyczącego kontaktów administracji publicznej i podmiotów prywatnych, odchodzi się od stosowania systemu ePUAP na rzecz innych rozwiązań.</p> <p>W zakresie opinii będzie stosowany system e-Urzędu Skarbowego. Zakładamy, że w związku z istotną pozycją gospodarczą podatników nie będą oni mieli problemu ze skorzystaniem z narzędzia e-US. Taki kanał kontaktu administracji podatkowej z podatnikami jest już sukcesywnie wprowadzany, przykładowo od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje w odniesieniu do wiążących informacji stawkowych.</p>

<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zj § 1 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>W naszej ocenie ochrona wynikająca z zastosowania się do opinii o sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna obejmować nie tylko wnioskodawcę, ale wszelkie podmioty, które na gruncie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym mogą uzyskać status podatnika podatku wskazanego w art. 134 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Ochrona będzie przysługiwała jednostce spełniającej obowiązki wynikające z przepisów dot. opodatkowania wyrównawczego jako przedstawiciela wszystkich jednostek wchodzących w skład danej grupy działających na terytorium RP.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zm § 2 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Proponujemy uzupełnienie treści przepisu o przyznanie mocy ochronnej wynikającej z zastosowania się do utrwalonej praktyki wynikającej z wydanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Prognozuje się, że sytuacje przedstawiane przez zainteresowanych we wnioskach o wydanie opinii będą na tyle skomplikowane i szczegółowe, że instytucja utrwalonej praktyki nie będzie mogła znaleźć właściwego zastosowania na gruncie przepisów o opinii. Jeżeli jednak w praktyce zagadnienia poruszane przez zainteresowanych będą dotyczyły bardzo podobnych zdarzeń z dużą częstotliwością, wprowadzenie ochrony na podstawie utrwalonej praktyki może zostać wprowadzone w przyszłości na gruncie przepisów o opinii.</p>
<p>Art. 140 pkt 11 dot. art. 119w § 3 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Odnosnie art. 119zfp § 3 OrdPod należy wskazać, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinien dotyczyć - tak jak zostało to przewidziane w art. 119w § 3 OrdPod - czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Treść art. 119zfp jest podyktowana potrzebą ujednoczenia zakresów przedmiotowych obydwu projektowanych instrumentów związaną z tożsamością analizowanej w ich zakresie materii prawnej.</p> <p>Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowanego</p>

			<p>art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Tym niemniej, na skutek zgłoszonej uwagi, przewidujemy także uzupełnienie projektowanego przepisu - możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 12 dot. art. 119zfv § 1 OrdPod</p>	<p>MDDP</p>	<p>Odnośnie do treści art. 119zfv § 1 należy wskazać, że opłata od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna być zredukowana (np. o połowę). W treści przepisu warto również konsekwentnie wskazać, że chodzi o opłatę od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł.</p> <p>Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych.</p> <p>Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty odnośnie uzyskania projektowanej opinii nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.</p>

<p>Art. 140 [zmiany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760)]</p>	<p>Krajowa Izba Doradców Podatkowych</p>	<p>Niezrozumiałe jest ograniczenie wniosku o opinię w sprawie podatku wyrównawczego jedynie do zdarzeń przyszłych.</p> <p>Pkt 3) - „§ 1c. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej nie może dotyczyć przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych</p> <p>Nie widzimy uzasadnienia dla takiego ograniczenia dla interpretacji ogólnych</p> <p>Pkt 4) dodaje się Rozdział 1b) - Opinia w sprawie podatku wyrównawczego</p> <p>Pkt 12) dodaje się Rozdział 6) - Opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego</p> <p>Uwaga łączna - nie znajdujemy podstaw do wprowadzania dwóch odrębnych instytucji tj. Opinii w sprawie oraz opinii zabezpieczającej. W ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych prowadzić to będzie do skomplikowania systemu. Do rozważenia ujednolicenie trybu wydawania opinii.</p> <p>Art 14u – “§1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć zdarzeń przyszłych, w tym w szczególności czynności planowanych lub rozpoczętych i niezakończonych.”</p> <p>Z przepisu w tym kształcie nie wynika, czy wniosek może dotyczyć stanu faktycznego, a jednocześnie nie znajdujemy uzasadnienia dla potencjalnego wyłączenia stanu faktycznego.</p> <p>Art14z.</p> <p>Zarówno opłata wstępna jak i opłata główna są wysokie i mogą stanowić barierę dla wniosków, które nie dotyczyć będą skomplikowanych zagadnień. Postulujemy wprowadzenie mechanizmu “elastycznych” opłat, poprzez wprowadzenie zapisu “wynosi maksymalnie ... zł z uwagi na charakter sprawy”. Opłata powinna być ustalana w drodze postanowienia na które przysługuje zażalenie.</p> <p>Art. 14zc.</p> <p>W regulacjach dotyczących występowania o opinie oraz opinie zabezpieczające przewidziana jest wyłącznie droga korespondencji za pośrednictwem e-urzędu. Nie widzimy uzasadnienia, aby wprowadzać jakiś specyficzny, wyjątkowy tryb różnicujący funkcjonujące procesy występowania o interpretacje/opinie zabezpieczające.</p> <p>Jako że podatek wyrównawczy jest podatkiem w znaczeniu art. 17 Konstytucji winna do niego mieć w pełni zastosowanie zasada określoności. Z tego względu wątpliwości może budzić założenie a priori, że interpretacja przepisów ustawy będzie opierać się w dużej mierze o materiały, którym nie można przypisać walorów powszechnie obowiązującego prawa. Projektodawca wprost bowiem przyznaje, że przy wydawaniu opinii będzie opierał się o prace OECD, które przecież nie muszą być zgodne z przepisami ustawy lub Dyrektywy. Rodzi to istotne wątpliwości, co do realizacji zasady określoności przez projektowane</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Tym niemniej przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p> <p>Na skutek zgłoszonej uwagi, proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł. Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych</p>
--	---	--	---

przepisy, a co za tym idzie konstytucyjność przepisów upoważniających organy podatkowe do wydawania opinii.

kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.

Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty odnośnie uzyskania projektowanej opinii zabezpieczającej nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.

W zakresie opinii będzie stosowany system e-Urzędu Skarbowego, nie e-doręczeń. Zakładamy, że w związku z istotną pozycją gospodarczą podatników nie będą oni mieli problemu ze skorzystaniem z narzędzia e-US. Taki kanał kontaktu administracji podatkowej z podatnikami jest już sukcesywnie wprowadzany, przykładowo od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje w odniesieniu do wiążących informacji stawkowych.

Konieczne jest uniemożliwienie składania zażaleń a następnie skarg na postanowienie, ponieważ istnieje wysokie ryzyko, że taka możliwość będzie nadużywana w celu masowego i powtarzalnego kwestionowania wysokości opłaty bez rzetelnego uzasadnienia. Może to doprowadzić do sparaliżowania procesu rozpatrywania wniosków oraz nadmiernego obciążenia sądów zajmujących się rozpatrywaniem takich skarg, co z kolei pociągnie za sobą szereg negatywnych konsekwencji,

			<p>takich jak wydłużenie czasu oczekiwania na rozstrzygnięcie sporów i osłabienie zaufania do systemu prawnego.</p> <p>W przypadku innego relatywnie nowego instrumentu o charakterze interpretacyjnym, dla którego wysokość opłaty jest uzależniona od stopnia skomplikowania wniosku, jakim jest porozumienie inwestycyjne, ustawodawca także nie przewidział możliwości zaskarżania ustalenia w przedmiocie wysokości opłaty.</p> <p>Zastosowanie dorobku OECD w zakresie GloBE w procesie interpretacyjnym przepisów dot. opodatkowania wyrównawczego nie jest konieczne, lecz stanowi wariant wykładni celowościowej związanej z bardzo specyficzną motywacją do wprowadzenia tej regulacji, jaką jest globalna inicjatywa OECD w zakresie zapobiegania unikania opodatkowania, opierająca się na jednolitym stosowaniu przepisów we wszystkich krajach wdrażających system GloBE.</p>
Art. 140 pkt 10	PwC Polska	<p>Zgodnie z art. 140 pkt 10 Projektu dla podatników CIT podlegających opodatkowaniu wyrównawczym, okres przedawnienia miałby zostać wydłużony do 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z opodatkowania wyrównawczego. Choć na podstawie brzmienia Projektu nie jest to do końca jasne, wydaje się, że wydłużony termin przedawnienia będzie dotyczył wszystkich polskich podatników CIT objętych zasadami Filaru 2 (niezależnie od tego, czy zapłacą podatek wyrównawczy, czy nie).</p> <p>Wydaje się, że przedłużenie okresu przedawnienia nie jest konieczne nawet w odniesieniu do podatników podatku wyrównawczego. Istotą globalnego podatku minimalnego jest bowiem doprowadzenie do zapłaty podatku wyrównawczego tak by ETR w danej jurysdykcji wyniósł 15%. Mechanizm działa w taki sposób, że każde zawyżenie czy zaniżenie podatków kwalifikowanych powinno znaleźć odzwierciedlenie w kwocie należnego podatku wyrównawczego doprowadzając go do 15%. Ewentualne zawyżenie zobowiązania podatkowego spowoduje spadek podatku wyrównawczego, ale równocześnie wyższy będzie podatek odprowadzony z tytułu podatków kwalifikowanych. Ewentualne zaniżenie podatków kwalifikowanych doprowadzi zaś do wzrostu kwoty podatku wyrównawczego.</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona.</p> <p>Celem wskazanego przepisu jest umożliwienie weryfikacji zobowiązań dotyczących opodatkowania wyrównawczego w sytuacji, gdy dane źródłowe wynikają z ksiąg prowadzonych na potrzeby podatku CIT. Wydłużony termin przedawnienia będzie dotyczył również podatników, dla których nie powstało zobowiązanie podatkowe (np. dokonali obliczenia ETR, który wyniósł powyżej 15%). Niemniej, przepis będzie przedmiotem dalszych analiz i może podlegać potencjalnym zmianom na dalszym etapie legislacyjnym.</p>

		W efekcie nie wydaje się by zapewnienie ETR na poziomie jurysdykcji w wysokości 15% wymagało przedłużenia okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych w CIT.	
Art. 140 ust 2	(POHiD)	<p>OPINIA W SPRAWIE OPODATKOWANIA WYRÓWNAWCZEGO</p> <p>Wyłączenie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie przepisów ustawy o podatowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych sprawi, że podatnicy nie będą mogli w żaden wiążący sposób rozwiać swoich wątpliwości w zakresie tego opodatkowania.</p> <p>Pozostawiona możliwość uzyskania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie będzie stanowić odpowiedniej alternatywy dla doskonale znanej podatnikom instytucji interpretacji indywidualnej, chociażby z uwagi na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • możliwość wskazania jedynie zdarzeń przyszłych; • wysokie koszty postępowania (rzędu kilkudziesięciu do 100 tys. PLN). <p>Zmieniane przepisy nie są wprawdzie precyzyjne, bo „wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć zdarzeń przyszłych” nie zabrania składania wniosku w sprawach przeszłych. Sama jednak lista elementów wniosku powołuje się wyłącznie na „stan przyszły”.</p> <p>Z kolei sam wymóg składania oświadczenia pod groźbą odpowiedzialności karnej „że elementy zdarzenia przyszłego objęte wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego” wydaje się abstrakcyjny. Jak może bowiem przyszły, planowany stan być już przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego? Przy zapytaniach o interpretację indywidualną ustawodawca wyraźnie rozróżnia stan faktyczny i przyszły i tylko nakłada obowiązek oświadczenia, co do stanu faktycznego.</p> <p>Tym samym podatnicy mający chociażby wątpliwości interpretacyjne, jak należałoby rozumieć określenia czy pojęcia zastosowane w ustawie (a więc de facto – stan faktyczny, a nie zdarzenie przyszłe), nie będą mieli realnej możliwości uzyskania jakiegokolwiek interpretacji. Podobnie podatnicy mający stałą, międzynarodową strukturę również zostaną pozbawieni możliwości wyjaśnienia wątpliwości, czy zabezpieczenia swojej pozycji, z uwagi na ryzyko, że fakt istnienia struktury może zostać uznany za organy podatkowe za stan faktyczny, a nie zdarzenie przyszłe. Naturalnym postulatem jest zatem doprecyzowanie instytucji opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w kwestii możliwości jej wydawania zarówno w oparciu o stan faktyczny jak i przyszły (podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnych).</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Zawarty w projektowanym art. 14u § 1 zwrot „może dotyczyć” został zastosowany wcześniej do określenia zakresu przedmiotowego interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (art. 14b § 2 OP) i jak dotąd nie budził on wątpliwości w stosowaniu.</p> <p>Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Tym niemniej, przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku</p>

		<p>Celem szybkiego uzyskiwania opinii przez podatnika maksymalnie w ciągu 6 miesięcy od daty złożenia wniosku lub wniesienia opłaty wstępnej (a nie głównej). Postępowanie nie powinno być wydłużane o czas jaki płynie pomiędzy wpłatą wstępną a główną (maksymalnie wydłużyć to czas o 10 tygodni). Kwestia wyceny przez Dyrektora KIS w opłaty głównej nie powinna ingerować w zasadę szybkości postępowania (m.in. art. 125 Ordynacji podatkowej).</p>	<p>podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 4 oraz pkt 12 (dotyczy odpowiednio art. 14u § 2, 14zb § 2 oraz art. 119zfu § 1 Ordynacji podatkowej)</p>	<p>Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.</p>	<p>Zgodnie z projektowaną zmianą w art. 14zb § 2 Ordynacji podatkowej, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wydawana jest bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wniesienia opłaty głównej. Opinia ma dotyczyć wyłącznie zdarzeń przyszłych.</p> <p>Mając na uwadze, że do polskiego porządku prawnego są wprowadzane zupełnie nowe regulacje, wielu podatników może zidentyfikować potrzebę skorzystania z opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Postulujemy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wskazanie, że opinia może dotyczyć zarówno stanu faktycznego (co szczególnie istotne po wejściu w życie projektowanych przepisów), jak i zdarzenia przyszłego, • skrócenie terminu na wydanie opinii do 3 miesięcy. <p>Analogicznie, w zakresie instytucji opisanej w art. 119zfp – opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zgodnie z art. 119zfu § 1 wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Postulujemy skrócenie terminu na wydanie opinii zabezpieczającej do 6 miesięcy.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona</p> <p>Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np. restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego,</p>

			<p>którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p> <p>Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE.</p> <p>Wskazania wymaga, że zakreślony termin ma charakter maksymalny, co oznacza, że Szef KAS może wydać wcześniej opinię.</p>
Art. 140	IFA Poland	<p>Proponowana zmiana przepisów Ordynacji Podatkowej dodająca art. 14u par. 1 w Rozdziale 1b pozbawia podatnika możliwości zinterpretowania przepisów ustawy w zakresie zaistniałych zdarzeń. Zapis ustawy jest nieprecyzyjny i używa pojęcia „może dotyczyć”, natomiast uzasadnienie wprost wskazuje, że ogranicza się zakres pytań do zdarzeń przyszłych. Zastosowanie powyższego ograniczenia spowoduje brak możliwości prawidłowego zastosowania niejasnych przepisów w kontekście zdarzeń zaistniałych. Podmiot przedstawiający opinię postuluje zatem o uwzględnienie również „stanów faktycznych” w zakresie wydawania i uzyskania Opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Zawarty w projektowanym art. 14u § 1 zwrot „może dotyczyć” został zastosowany wcześniej do określenia zakresu przedmiotowego interpretacji indywidualnych prawa podatkowego (art. 14b § 2 OP) i nie budziło wątpliwości, iż dotyczy ograniczenia tego zakresu.</p>
Art. 140 pkt 1 dot. art. 13 par. 2a pkt 1a OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W przypadku interpretacji przepisów prawa podatkowego Dyrektor KIS jest uprawniony do ich wydania (14b par. 1 OrdPod) oraz rozstrzygania w oparciu o art. 14e par. 1a OrdPod. W projektowanej ustawie przyznaje mu się uprawnienie nie tylko do wydawania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, ale również ich zmiany lub uchylecia. Naszym zdaniem kompetencje przyznane Dyrektorowi KIS są w tym zakresie zbyt szerokie. Co za tym idzie trzeba je dostosować do zakresu przewidzianego dla interpretacji indywidualnych analogicznie do zakresu przewidzianego w art. 14e par. 1a OrdPod. Proponowane brzmienie (wymagające dostosowanie o elementu odpowiednie dla art. 14e par. 1a OrdPod): <i>organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania, zmiany lub uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w art. 14t i art. 14zf;”</i></p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>W przypadku interpretacji indywidualnych uprawniony do ich zmiany lub uchylecia z urzędu jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>W przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w celu centralizacji i zwiększenia efektywności systemu tych opinii zdecydowano o przyznaniu takich kompetencji Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej. Pozwoli to na ograniczenie kosztów funkcjonowania systemu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego poprzez skupienie</p>

			<p>przeszkolonej w zakresie problematyki opodatkowania wyrównawczego kadry w ramach Krajowej Informacji Skarbowej bez konieczności dodatkowego obciążenia podmiotów obsługujących Szefa KAS.</p> <p>Za proponowanym rozwiązaniem przemawia także fakt, że Dyrektor KIS prowadzi pierwotne postępowanie w sprawie wydania opinii, zna zatem dogłębnie temat będący przedmiotem danej opinii; organ ten w sposób ciągły pracuje nad wydawanymi interpretacjami, a co za tym idzie, dysponuje bieżącą, bezpośrednią wiedzą dotyczącą wydanych dotąd opinii, stąd też jest adekwatnie przygotowany do szybkiego identyfikowania i reagowania na zmiany.</p> <p>Ponadto, udzielenie DKIS kompetencji do zmieniania i uchylania instrumentu interpretacyjnego na gruncie wiążących informacji stawkowych i akcyzowych stanowi już sprawdzony i sprawnie funkcjonujący mechanizm weryfikacji ważności wydanych instrumentów.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14t par. 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Dyrektor KIS ma wydawać interpretacje dotyczące <u>opodatkowania wyrównawczego</u>, w szczególności przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.</p> <p>W jaki sposób wnioskodawca ma ustalić przepisy, które mogą, a które nie mogą stanowić przedmiotu wniosku o opinię? W naszej ocenie sformułowanie to otwiera Dyrektorowi KIS możliwość tendencyjnego rozstrzygnięcia, że nie jest uprawniony do wydania opinii we wnioskowanym zakresie (szczególnie w sytuacjach, w których znajdują się elementy transgraniczne), co przy jednoczesnym braku regulacji w zakresie potencjalnego zwrotu opłaty wstępnej/główniej w tego typu sprawach jest niedopuszczalne.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Wskazane sformułowanie zostało zastosowane w tytule projektowanej ustawy, co jasno określa zakres przepisów podlegających interpretacji za pomocą opinii. Przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym obejmują zasadniczo przepisy ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, jednakże w przypadku uregulowania materii odnoszącej się do tej ustawy w innych aktach, będą one także mogły podlegać interpretacji z pomocą wprowadzanego instrumentu.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u par. 10, 11 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Należy jednoznacznie wskazać, że na spotkaniu uzgodnieniowym może być obecny Zainteresowany (co wynika z treści uzasadnienia, ale nie z przepisu). Propozycja brzmienia przepisu: <i>Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do Zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować z Zainteresowanym spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.</i> Dodatkowo należy wskazać, że rejestrowanie spotkania uzgodnieniowego powinno się każdorazowo odbywać za zgodą Zainteresowanego.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona (w zakresie proponowanego brzmienia art. 14u § 10.)</p> <p>Rejestracja spotkania ma na celu właściwe udokumentowanie jego przebiegu w celu ewentualnego wykorzystania ich do rzetelnego procedowania wniosku o wydanie opinii. Przepisy Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia</p>

		Ta uwaga dotyczy również odpowiednio spotkania uzgodnieniowego przed Szefem KAS odnośnie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.	2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE będą miały zastosowanie do czynności rejestracyjnych w odpowiednim zakresie.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14z par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Obserwowana przez nas w ostatnim czasie z niepokojem praktyka Dyrektora KIS, polegająca na odmowach wydawania interpretacji indywidualnych bez podstawy prawnej lub na podstawie przepisów, które nie mają/nie mogą znaleźć w danej sprawie zastosowania, sprawia, że rekomendujemy rozważenie wprowadzenia mechanizmu gwarantującego podatnikowi, że po uiszczeniu tak wysokiej opłaty za wydanie opinii i ewentualnej decyzji odmownej z przyczyn podanych powyżej, innych niż o charakterze merytorycznym, wnioskodawca nie poczuje się instrumentalnie wykorzystany w celu finansowania procesu stosowania wdrażanych przepisów. Mechanizm mógłby przykładowo obejmować możliwość ubiegania się o (przynajmniej częściowy) zwrot kwoty głównej w ściśle określonych przypadkach w toku kontroli tej opinii.</p> <p><i>§ 4. Opłata główna podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części. Zwrot kwoty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.</i></p>	<p>Uwaga niezasadna. Możliwość dokonania zwrotu opłaty głównej została ograniczona wyłącznie do przypadku wniesienia jej przez podmiot niebędący zainteresowanym z uwagi na konieczność znaczącego, a co za tym idzie, wysoce kosztownego, zaangażowania zasobów kadrowych i organizacyjnych po stronie administracji publicznej, jeżeli zainteresowany zdecyduje się wnieść opłatę główną i wyrazi przez to chęć uzyskania opinii.</p> <p>Uwaga w przedmiocie praktyki polegającej na nieuzasadnionym odmawianiu wydania interpretacji indywidualnych przez DKIS nie znajduje natomiast poparcia w faktach. Zgodnie z Informacją o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku (dostępna pod adresem www.kis.gov.pl) w 2023 r. złożono 29 797 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z czego wydano 23 234 interpretacji. Natomiast wydania interpretacji indywidualnej odmówiono zaledwie 569 razy - z uwagi na wystąpienie przesłanek o których mowa w art. 14b § 5b O.p., co stanowi jedynie 1,9% liczby wszystkich wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych skierowanych do KIS.</p> <p>Poza odmową wydania interpretacji ze względu na uzasadnione przypuszczenie unikania opodatkowania, KIS może nie wydać interpretacji w innych, uzasadnionych sytuacjach, m.in. wydaje postanowienia dotyczące: pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia czy zastosowania interpretacji ogólnej, jak również umorzenia postępowania. Łącznie w 2023 roku ze wskazanych przyczyn organ nie wydał interpretacji dla 6 228 wniosków (20,8% wszystkich wniosków), z czego</p>

			zdecydowaną większość stanowiło pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia w związku z niedopatrzzeniami wnioskodawcy polegającymi na nieuzupełnieniu braków we wniosku (15,7% wszystkich wniosków).
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za par. 6 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	W jaki sposób DKIS będzie rozstrzygał o stopniu skomplikowania sprawy? Jakie <u>mierzalne</u> kryteria będą brane pod uwagę? Jak wyceniane będą wnioski, w których do czynienia mamy z jednym pytaniem, ale bardzo skomplikowanym i drugim, w którym mamy 6 pytań o niskim poziomie złożenia?	Uwaga niezasadna. Zgodnie z projektowanym art. 14z § 6: „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określa i podaje do wiadomości publicznej na stronie podmiotowej urzędu Krajowej Informacji Skarbowej taryfikator opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, biorąc pod uwagę kryterium skomplikowania spraw oraz ilości stanów przyszłych będących przedmiotem wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w celu zapewnienia przejrzystości opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.”
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Postulujemy, by sformułowanie „na zasadach ogólnych” zostało zastąpione bardziej precyzyjnym odesłaniem do art. 144 par. 1b-1c o.p.	Uwaga uwzględniona.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zp par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Zgodnie z art. 14zo par. 1 Rada jest niezależnym organem. Wobec tego, proponujemy zmianę projektowanego przepisu w ten sposób, że członkowie Rady będą uprawnieni do wyboru jej przewodniczącego.	Uwaga niezasadna. Niezależność funkcjonowania Rady została zagwarantowana poprzez staranny proces wyboru jej członków spośród różnych środowisk specjalistycznych oraz konieczność uzyskania bezwzględnej większości głosów w przypadku podejmowania decyzji co do określonego kształtu opinii Rady. Rada stanowi ciało znacząco powiązane w zakresie merytorycznym z resortem finansów, co uzasadnia powoływanie jej przewodniczącego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Należy także mieć na względzie, że minister finansów, przeprowadzając proces powołania członków Rady będzie dysponował najlepszą wiedzą nt. kwalifikacji, kompetencji, doświadczenia kandydatów – na skutkiem analizy wpływających ofert podczas procesu naborowego. Natomiast członkowie Rady mogą nie znać się wzajemnie, stąd też wybór przez

			nich przewodniczącego – na początku danej kadencji – może mieć charakter przypadkowy.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zg par. 2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Stanowiska stron znajdują się w treści wniosku zainteresowanego i stanowisku Dyrektora KIS, które jest zobowiązany przedstawić Radzie zasięgając jej opinii, zgodnie z projektowanym art. 14zf par. 2. Czy stanowiska stron przedkładane z własnej inicjatywy mają dotyczyć informacji i wyjaśnień, o które może zwrócić się Rada na podstawie art. 14zg par. 1 czy dodatkowych informacji? Jaki charakter w toku postępowania o wydanie opinii będą miały przedłożone Radzie dokumenty, biorąc pod uwagę fakt, że DKIS ma nie być związany jej opinią?	Odpowiedź poniżej: Rada, jako odrębny od KIS podmiot, może na podstawie art. 14zg zadać Zainteresowanemu odmienne niż organ pytania dotyczące wniosku o wydanie opinii. Wyjaśnienia udzielone przez zainteresowanego w tym zakresie mogą przyczynić się do wypracowania bardziej precyzyjnej i rzetelnej opinii przez Radę, co z kolei może (lecz w związku z brakiem charakteru wiążącego tego dokumentu – nie musi) przełożyć się na ostateczną treść wydawanej przez DKIS opinii.
Art. 140 pkt 6 dot. Art. 20zc par. 3a OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Zmiana błędnej nazwy organu: <i>2) obowiązek przedstawienia dokumentów lub informacji, o których mowa w art. 14u § 2 i 10, nie dotyczy dokumentów lub informacji przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Informacji Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie lub audytu podatkowego.”;</i>	Uwaga uwzględniona
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 1 oraz w następstwie § 2 pkt 3 lit. a-d, h, i, od § 3 do § 6, art. 14z § 6, art. 14zk, 14zl, art. 14zm OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Charakterystyczną cechą postępowań dot. zajęcia przez organ interpretacyjny stanowiska co do zastosowania przepisów prawa jest możliwość objęcia przez wnioskodawcę również stanów istniejących w momencie złożenia wniosku. Uzasadnienie projektu, w którym wskazuje się, że podatek wyrównawczy zostanie dopiero wprowadzony w życie i nie istnieje potrzeba objęcia wnioskiem o wydanie opinii o stosowaniu podatku wyrównawczego, nie uwzględnia sytuacji po wejściu w życie niniejszych przepisów. Należy zauważyć, że wnioskodawcy mogą powziąć wątpliwości, co do prawidłowości bieżącego stosowania przepisów o podatku wyrównawczym, w związku z czym proponujemy, aby dopuścić możliwość ubiegania się o ocenę przez organ interpretacyjny również stanów faktycznych. Dlatego też proponujemy, aby użyte w ustawie zwroty „zdarzenie przyszłe” zastąpić zwrotem „zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”.	Uwaga uwzględniona. Opinia ma stanowić ważny, lecz mimo wszystko subsydiarny instrument zabezpieczający od strony podatkowej interesy grupy. Ograniczenie zakresu przedmiotowego opinii do zdarzeń przyszłych, w tym czynności rozpoczętych i niezakończonych, ma na celu zachęcenie w pierwszej kolejności do starannego analizowania przez największe grupy kapitałowe działające w RP działań biznesowych pod kątem obciążeń podatkowych. W związku z tym opinia nie powinna zabezpieczać podatnika w zakresie czynności i procesów, które zostały już zakończone. Jeżeli chodzi natomiast o takie procesy i czynności, które zostały u zainteresowanego rozpoczęte, lecz nie uległy zakończeniu, zainteresowany będzie mógł uzyskać opinię zgodnie z obecnym brzmieniem projektowane art. 14u § 1 – co do pewnego stopnia pozwala na objęcie stanów o quasi-faktycznym charakterze (np.

			<p>restrukturyzacji w trakcie jej przeprowadzania) zakresem przedmiotowym opinii.</p> <p>Przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 2 pkt 3 lit. a OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Dodawana jednostka redakcyjna jest wzorowa na art. 14b § 3 OP, zgodnie z którym podmiot wnoszący o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego zobowiązany jest do „<i>jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego</i>”.</p> <p>W dodawanej jednostce redakcyjnej proponuje się niepotrzebne doprecyzowanie przepisu o warunek szczególny, tj. określenia „<i>informacji istotnych dla określenia skutków podatkowych</i>”.</p> <p>Na gruncie przepisów dot. interpretacji indywidualnych, w orzecznictwie sądów, podnosi się, że na wnioskodawcy spoczywa obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, którym związany jest organ interpretacyjny. Istotą wniosków podatnika w których domaga się zajęcia przez uprawniony organ stanowiska, co do zastosowania przepisów prawa (tj. wszelkiego rodzaju postępowania interpretacyjne) polega na obowiązkowym podaniu przez wnioskodawcę stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, który miałby podlegać ocenie przez organ interpretacyjnych. Postępowanie interpretacyjne ma rolę na odwzorowaniu (ocenie) stosowania prawa (quasi stosowanie prawa), w którym to wnioskodawca określa sytuacje faktyczne/zdarzenie przyszłe podlegające tej ocenie.</p> <p>Skoro ocenie ma podlegać zastosowanie przepisu prawa w danych okolicznościach (zdarzeniu przyszłym), to nie dopatrujemy się sytuacji w której mogły wystąpić obowiązkowe elementy wyczerpujące zdarzenie przyszłe, które byłyby informacjami nieistotnymi dla określenia skutków podatkowych. Należy zauważyć, że projektodawca wskazuje obowiązkowe do podania we wniosku elementy, które, co do zasady, nie są istotne dla określenia skutków podatkowych (np. lit. b tiret pierwszy – numer NIP). Biorąc pod uwagę, że przepis wprowadza elementy formalne wniosku, których nie wskazanie (nieuzupełnienie) może spowodować pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia,</p>	<p>Uwaga uwzględniona.</p>

		proponujemy usunięcie komentowanego fragmentu z projektu ustawy z uwagi na niejasnego, niesyntetycznego, stanowiącego niepotrzebne superfluum tekstu prawnego.	
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14u § 6 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Przesłanka istnienia „uzasadnionego przypuszczenia” (art. 14u § 5) stanowi nadużywaną przez Dyrektora KIS klauzulę generalną, która w zasadzie nie poddaje się kontroli merytorycznej w procesie jej stosowania. Dlatego też proponujemy, biorąc po uwagę wysokie wymagania finansowe wniosku o opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, aby Dyrektor KIS, w przypadku wystąpienia przypuszczenia o zaistnieniu przesłanek odmowy wydania opinii o których mowa w § 5, przed wydaniem odmowy obowiązkowo zwracał się do Szefa KAS w celu zajęcia stanowiska. Proponujemy zmianę użytego w komentowanym przepisie terminu „może zwrócić się” na „zwraca się”.	Uwaga niezasadna. Możliwość samodzielnej oceny przez Dyrektora KIS zdarzenia przyszłego pod kątem wystąpienia unikania opodatkowania w znaczący sposób usprawni postępowanie w zakresie wydania opinii, które z racji skomplikowanej materii i tak jest znacząco dłuższe niż w przypadku interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Należy wskazać, że na gruncie interpretacji indywidualnych Dyrektor KIS sięga wyłącznie w wyjątkowych przypadkach po możliwość samodzielnej odmowy wydania interpretacji w przypadku powzięcia przypuszczenia w zakresie czynności prowadzących do unikania opodatkowania. Zgodnie z Informacją o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2023 roku (dostępna pod adresem www.kis.gov.pl) w 2023 r. złożono 29 797 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z czego wydano 23 234 interpretacji. Natomiast wydania interpretacji indywidualnej odmówiono zaledwie 569 razy - z uwagi na wystąpienie przesłanek o których mowa w art. 14b § 5b O.p., co stanowi jedynie 1,9% liczby wszystkich wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych skierowanych do KIS.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14w OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Biorąc pod uwagę proponowaną wysokość opłat za wydanie opinii uważamy, że nie istnieją jakiegokolwiek podstawy, aby wprowadzić termin „ważności” wydawanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Nie uważamy za trafne odwoływanie się do rozwiązań dot. terminu „ważności” interpretacjach stosowanych przez inne państwa takie jako Holandia, Dania czy Czechy z uwagi na większą stabilność ustawodawstwa podatkowego tych państw oraz większą przewidywalność działania tamtejszej administracji podatkowej.	Uwaga niezasadna. Interpretacje przepisów wydawane bezterminowo stwarzają mylne wrażenie, że interpretacja pozostaje aktualna nawet po upływie lat czy dokonanych innowacjach w zakresie procesów gospodarczych dotyczących danego stanu faktycznego i zmianach w przepisach.

			<p>Nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak WIS, WIA czy Porozumienie Inwestycyjne, posiadają ograniczoną do 5 lat ważność, wskazany termin dla opinii w sprawie podatku wyrównawczego jest więc zgodny z ustalonym już trendem w zakresie instrumentów interpretacyjnych i koncyliacyjnych.</p> <p>Ograniczenie ważności instrumentu interpretacyjnego do 5 lat nie stanowiło czynnika, który zmniejszyłby atrakcyjność wiążących informacji stawkowych i akcyzowych i jest akceptowane przez podmioty wnioskujące o te instrumenty. Należy także podkreślić, że w przypadku wiążących informacji o charakterze celnym okres ważności został skrócony do jedynie 3 lat.</p>
<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14z § 1 i § 3 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>W naszej ocenie wysokość opłaty wstępnej oraz jej zwrot jedynie w przypadku uiszczenia przez podmiot niemogący uzyskać statusu wnioskodawcy w sprawie, będą stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej.</p> <p>Dlatego proponujemy, aby opłata wstępna została obniżona oraz polegała zwrotowi (w co najmniej znacznej części) w razie wycofania wniosku o wydanie opinii w terminie 14 dni od doręczenia postanowienia o określeniu wysokości opłaty głównej</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł.</p> <p>Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p> <p>Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym</p>

			powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty odnośnie uzyskania projektowanej opinii nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Nie istnieją podstawy do wyłączenia zaskarżalności postanowień określających wysokość opłaty głównej. Wskazujemy, że obawy projektodawcy, co do „częstego” zaskarżania postanowień o określeniu wysokości opłaty głównej nie są wystarczającą podstawą do wyłączenia konstytucyjnego prawa do sądu.</p> <p>Uważamy również, że możliwość zaskarżenia postanowienia określającego wysokość opłaty głównej będzie dawała wnioskodawcy gwarancję sądownoadministracyjnej kontroli nad dowolnym ustalaniem wysokości tej opłaty przez Dyrektora KIS, bez konieczności zaskarżania samej opinii.</p> <p>Proponujemy dodanie do komentowanego przepisu zdania drugiego „<i>Na postanowienie określające wysokość opłaty głównej służy zażalenie</i>”.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Opłata główna nie będzie ustalana arbitralnie – z tokiem rozumowania organu w zakresie ustalania tej opłaty zainteresowany będzie mógł się zapoznać w opublikowanym zgodnie z projektowanym art. 14z § 6 taryfikatorze. Podkreślenia wymaga, że w związku z ustaleniem w projekcie ustawy przedziału wysokości opłaty głównej, ustalanie jej w maksymalnej wysokości będzie w praktyce ograniczone tylko do najbardziej skomplikowanych zdarzeń przedstawionych we wniosku.</p> <p>Duża ilość zażaleń mogłaby z kolei prowadzić do znacznego spowolnienia procesu rozpatrywania wniosków oraz nadmiernego obciążenia sądów zajmujących się rozpatrywaniem skarg w tym zakresie.</p> <p>Przykładowo, w przypadku innego relatywnie nowego instrumentu o charakterze interpretacyjnym, dla którego wysokość opłaty jest uzależniona od stopnia skomplikowania wniosku, jakim jest porozumienie inwestycyjne, ustawodawca także nie przewidział możliwości zaskarżenia ustalenia w przedmiocie wysokości opłaty.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. Art. 14za § 1-2 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Pełna uznaniowość po stronie Dyrektora KIS odnośnie ustalania wysokości opłaty głównej nie powinna mieć miejsca. Dyrektor KIS powinien mieć wyznaczone ostre ramy, jakimi ma się kierować ustalając wysokość opłaty głównej - alternatywnie projektodawca powinien rozważyć zastosowanie stałej kwoty za wydanie opinii (bez podziału na opłatę wstępną/główną albo z zachowaniem podziału, ale z ustaleniem że te opłaty są stałe co do ich wysokości). Trzeba też zaznaczyć, że opłata główna (podobnie jak opłata wstępna) powinna być istotnie zredukowana (np. o połowę) - nawet wówczas gdy redukcja miałaby dotyczyć maksymalnej kwoty opłaty głównej.	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Zgodnie z projektowanym art. 14z § 6: „Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określa i podaje do wiadomości publicznej na stronie podmiotowej urzędu Krajowej Informacji Skarbowej taryfikator opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, biorąc pod uwagę kryterium skomplikowania spraw oraz ilości stanów przyszłych będących przedmiotem wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w celu zapewnienia</p>

			przejrzystości opłat za wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.”
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14za § 2 i § 4 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	Wysokość opłaty głównej będzie stanowić nieuzasadnioną zaporę przed uzyskaniem opinii oraz wytworzeniem się potrzebnej dla nowych instytucji prawa praktyki interpretacyjnej. Jednocześnie proponujemy, aby nienależnie uiszczona opłata główna została zwracana niezwłocznie, niezależnie od zakończenia postępowania w sprawie.	Uwaga częściowo uwzględniona. Proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł. Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6. Termin na dokonanie zwrotu opłaty nienależnej jest podyktowany koniecznością priorytetowego traktowania prawidłowego zakończenia postępowania a dopiero w dalszej kolejności kwestii akcesoryjnych.
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zb par. 1-3 OrdPod	Konfederacja Lewiatan, podobnie: Stowarzyszenie Księgowych	W naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia ponad ośmiomiesięczny termin do wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w toku postępowania <i>interpretacyjnego</i> , gdzie organ interpretacyjny związany jest przedstawionym mu stanem faktycznym/ zdarzeniem przyszłym. Dlatego proponujemy skrócenie terminu na wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego do nieprzedłużanego, maksymalnego terminu trzech miesięcy od uiszczenia opłaty głównej. Alternatywnie można rozważyć likwidację podziału na opłaty: wstępną i główną.	Uwaga niezasadna. Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE.

		<p>Brzmienie art. 14zb par. 2 zostało ukształtowane w analogiczny sposób do przepisu statuującego terminu na wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia (art. 26b ust. 5 zd. 1 UPDOP). Tam również jest wskazanie, że organ wydaje opinię bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy (tam od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego). Wszyscy zainteresowani tą instytucją (opinia o stosowaniu preferencji) wiedzą, że w praktyce trzeba czekać o wiele dłużej... Celem uniknięcia takiej sytuacji na gruncie stosowania projektowanej ustawy konieczne jest - po pierwsze - skrócenie terminu na wydanie opinii, o którym mowa powyżej. Co jednak szczególnie istotne, podobnie jak w przypadku interpretacji indywidualnej konieczne jest wprowadzenie instytucji "opinii milczącej" (brak rozstrzygnięcia w terminie oznacza uznanie stanowiska wnioskodawcy za prawidłowe).</p>	<p>Wskazania wymaga, że określony termin ma charakter maksymalny, co oznacza, że Dyrektor KIS może wydać wcześniej opinię. Jak wynika z Informacji o działalności KIS - w 2023 r. średni czas wydania interpretacji wynosił 57,9 dni. Natomiast zgodnie z art. 14d § 1 O.p. KIS wydaje interpretację w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Tym samym, należy zauważyć, że przeciętnie KIS wydaje interpretację ponad miesiąc przed upływem ustawowego terminu. . Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku WIS – średni czas wydania WIS wynosi 53 dni, przy określonym ustawowo 3-miesięcznym terminie jej wydania.</p> <p>Wprowadzenie możliwości „milczącego” załatwienia sprawy w przypadku opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie jest zasadne z uwagi na ryzyko sytuacji, w których ochroną przewidzianą w projektowanych przepisach objęte będą czynności rażąco odbiegające od celu i istoty opodatkowania wyrównawczego.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zc OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>Do czasu wprowadzenia powszechnego obowiązku korzystania z systemu edoręczeń proponujemy, aby wprowadzić możliwość stosowania innych środków komunikacji elektronicznej takich jak ePUAP.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>W zakresie opinii będzie stosowany system e-Urzędu Skarbowego, nie e-doręczeń. Zakładamy, że w związku z istotną pozycją gospodarczą podatników nie będą oni mieli problemu ze skorzystaniem z narzędzia e-US. Taki kanał kontaktu administracji podatkowej z podatnikami jest już sukcesywnie wprowadzany, przykładowo od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje w odniesieniu do wiążących informacji stawkowych.</p>
Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zj § 1 OrdPod	Konfederacja Lewiatan	<p>W naszej ocenie ochrona wynikająca z zastosowania się do opinii o sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna obejmować nie tylko wnioskodawcę, ale wszelkie podmioty, które na gruncie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym mogą uzyskać status podatnika podatku wskazanego w art. 134 ust. 1 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym.</p>	<p>Uwaga niezasadna.</p> <p>Ochrona będzie przysługiwała jednostce spełniającej obowiązki wynikające z przepisów dot. opodatkowania wyrównawczego jako przedstawiciel wszystkich jednostek wchodzących w skład danej grupy działających na terytorium RP.</p>

<p>Art. 140 pkt 4 dot. art. 14zm § 2 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Proponujemy uzupełnienie treści przepisu o przyznanie mocy ochronnej wynikającej z zastosowania się do utrwalonej praktyki wynikającej z wydanych opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.</p>	<p>Uwaga niezasadna. Prognozuje się, że sytuacje przedstawiane przez zainteresowanych we wnioskach o wydanie opinii będą na tyle skomplikowane i szczegółowe, że instytucja utrwalonej praktyki nie będzie mogła znaleźć właściwego zastosowania na gruncie przepisów o opinii. Jeżeli jednak w praktyce zagadnienia poruszane przez zainteresowanych będą dotyczyły bardzo podobnych zdarzeń z dużą częstotliwością, wprowadzenie ochrony na podstawie utrwalonej praktyki może zostać wprowadzone w przyszłości na gruncie przepisów o opinii.</p>
<p>Art. 140 pkt 11 dot. art. 119w § 3 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Odnosnie art. 119zfp par. 3 OrdPod należy wskazać, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinien dotyczyć - tak jak zostało to przewidziane w art. 119w par. 3 OrdPod - czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona. Treść art. 119zfp jest podyktowana potrzebą ujednoczenia zakresów przedmiotowych obydwu projektowanych instrumentów związaną z tożsamością analizowanej w ich zakresie materii prawnej.</p> <p>Przewidujemy także możliwość objęcia zakresem przedmiotowym wniosku czynności dokonanych przez podatnika, w przypadku gdy mają one wpływ na zrealizowanie przez niego obowiązków określonych w przepisach ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, dla których nie upłynął termin realizacji (np. zdarzenia zaistniałe mające miejsce w danym roku podatkowym wpływające na rozliczenie podatku wyrównawczego, którego podatnik dokona w roku następującym po roku podatkowym wystąpienia zdarzenia).</p>
<p>Art. 140 pkt 12 dot. art. 119zfv § 1 OrdPod</p>	<p>Konfederacja Lewiatan</p>	<p>Odnosnie treści art. 119zfv par. 1 należy wskazać, że opłata od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinna być zredukowana (np. o połowę).</p> <p>W treści przepisu warto również konsekwentnie wskazać, że chodzi o opłatę od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania.</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona. Proponujemy obniżenie opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego do 65 tys. zł. Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w</p>

			<p>przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p>
<p>Art. 140 Projektu i wprowadzenie art. 14a, art. 14b, art. 14t i nast., art. 119zfp i nast. do Ordynacji podatkowej</p>	<p>Związek Banków Polskich</p>	<p>Sektor bankowy postuluje wykreślenie z projektu propozycji art. 14a i art. 14b Ordynacji podatkowej.</p> <p>Interpretacja ogólna oraz interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego stanowią podstawowe narzędzia zapewniające podatnikom ochronę ich rozliczeń podatkowych. Dotychczas, każdy podatek mógł być przedmiotem interpretacji ogólnej i interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (choć wyłączone były punktowe zagadnienia z zakresu ustawy regulującej dany podatek). Sektor bankowy nie dostrzega tym samym zasadności wyłączenia spod reżimu interpretacji ogólnej i indywidualnej nowo wprowadzonego podatku wyrównawczego. Ustawodawca transponuje do przepisów krajowych postanowienia prawa unijnego, a także uwzględnia dorobek interpretacyjny OECD. Tym samym, organ podatkowy interpretować będzie prawo krajowe (choć zawierające referencje do zasad OECD). Zatem za nietrafiony należy uznać argument podniesiony w uzasadnieniu, który sugeruje, że konieczność oparcia się na wytycznych OECD stanowi przeszkodę w objęciu zakresem interpretacji ogólnej i interpretacji indywidualnej podatku wyrównawczego.</p> <p>Projekt wprowadza do Ordynacji podatkowej dwie nowe instytucje pozwalające zabezpieczyć interes prawny podatników: opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Należy jednak zwrócić uwagę, że opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie jest równoważnym rozwiązaniem do interpretacji indywidualnej. Przede wszystkim, opinia zakłada dłuższy termin (6 miesięcy od dnia wniesienia opłaty głównej) niż interpretacja indywidualna (3 miesiące). Z praktyki postulującego wynika, że terminy na wydanie interpretacji indywidualnej są dotrzymywane przez organy podatkowe, natomiast w przypadku nowych narzędzi (opinia o stosowaniu preferencji), już nie. Sektor bankowy wyraża obawę, że również opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego mogą być wydawane z opóźnieniem, co działa na niekorzyść podatników. Podatnik, szczególnie w przypadku wprowadzenia nowych regulacji, powinien mieć gwarancję, że jego stanowisko</p>	<p>Uwaga częściowo uwzględniona.</p> <p>Rozwiązanie polegające na wyłączeniu możliwości wnioskowania o standardowe interpretacje indywidualne w zakresie przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym jest wzorowane na rozwiązaniach zastosowanych w Belgii (całkowity brak możliwości uzyskania instrumentu ochronnego) oraz Holandii (specjalny instrument ochronny).</p> <p>Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE.</p> <p>Wskazania wymaga, że zakreślony termin ma charakter maksymalny, co oznacza, że Dyrektor KIS może wydać wcześniej opinię. Jak wynika z Informacji o działalności KIS - w 2023 r. średni czas wydania interpretacji wynosił 57,9 dni. Natomiast zgodnie z art. 14d § 1 O.p. KIS wydaje interpretację w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Tym samym, należy zauważyć, że przeciętnie KIS wydaje interpretację ponad miesiąc przed upływem ustawowego terminu. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku WIS – średni czas wydania WIS</p>

		<p>zostanie zweryfikowane do czasu wypełnienia przez niego obowiązków podatkowych. Przy tak skomplikowanej regulacji, wymagającej dostosowania w wielu obszarach działania podatnika, wątpliwości mogą pojawiać się na bieżąco, również bliżej terminu płatności podatku czy raportowania z tym związanego. Podatnik powinien mieć zatem możliwość skorzystania z krótszego terminu, który daje interpretacja indywidualna.</p> <p>Dodatkowo, z tytułu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego podatnik będzie musiał uiścić opłatę wstępną w wysokości 25 tys. zł oraz opłatę główną, która ma wynosić maksymalnie 75 tys. zł. W przypadku opinii zabezpieczającej ustalono stałą opłatę w wysokości 100 tys. zł. Taki koszt opinii jest znacząco wygórowany względem interpretacji indywidualnej. Jeśli podatnik poweźmie wątpliwość w zakresie wąskiej kwestii wymagającej uzyskania wiążącej interpretacji podatkowej, a nie obszernej analizy całokształtu procesu wyliczenia podatku – taka interpretacja nie powinna wiązać się z tak wysokimi kosztami (nie jest to w żaden sposób uzasadnione ekonomicznie).</p> <p>Tak jak wskazano powyżej, podatnik powinien mieć gwarancję, że jego stanowisko zostanie zweryfikowane do czasu wypełnienia przez niego obowiązków podatkowych. Nie można oczekiwać od podatnika, że przy tak skomplikowanej regulacji, będzie w stanie zgłosić swoje wątpliwości z tak dużym wyprzedzeniem (zakładając jeszcze margines na niedotrzymanie terminu przez organy podatkowe). Tak długi termin wydaje się stać w sprzeczności z zasadą zaufania do organów podatkowych.</p> <p>Biorąc pod uwagę wyłączenie możliwości wnioskowania o wydanie zwykłej interpretacji indywidualnej w przedmiocie opodatkowania wyrównawczego oraz fakt, że wprowadzana regulacja charakteryzuje się wysokim poziomem skomplikowania, część podatników realnie nie skorzysta z powyższych instrumentów. Krajowa Informacja Skarbowa jest państwową jednostką budżetową nieprowadzącą działalności gospodarczej nastawionej na osiąganie przychodów, w związku z czym trudne do zrozumienia są zaproponowane w Projekcie tak wysokie opłaty za wydawanie opinii. Proponujemy znaczne obniżenie wskazanych opłat do pułapu, który pozwoli na skorzystanie z tych narzędzi przez wszystkich zainteresowanych podatników.</p>	<p>wynosi 53 dni, przy zakreślonym ustawowo 3-miesięcznym terminie jej wydania.</p> <p>Proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł. Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p> <p>Nadmieniamy także, że przepisy o opodatkowaniu wyrównawczym nakładają obowiązki wyłącznie na największe w skali kraju podmioty gospodarcze, gdyż należą one do grup kapitałowych o obrocie rocznym powyżej 750 mln euro. Proponowana wysokość opłaty odnośnie uzyskania projektowanej opinii nie będzie zatem stanowić bariery w jej uzyskaniu.</p>
Art. 140	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce	<p>Długi czas oczekiwania na interpretację: Wątpliwości związane z nowym podatkiem będą zapewne liczne a zainteresowani będą czekać na interpretację nawet sześć miesięcy. O wydanie takiej opinii będą mogli wnioskować wyłącznie podatnicy podlegający opodatkowaniu wyrównawczemu. Czyli podmioty, które spełniają wszystkie kryteria i przejdą wszystkie w/w etapy. Jak mają postąpić podmioty, które już na etapie decyzji o przynależności do grupy, mają istotne wątpliwości? Kto w takiej sytuacji będzie wydawał indywidualną interpretację?</p>	<p>Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE. Wskazania wymaga, że zakreślony termin ma charakter</p>

			<p>maksymalny, co oznacza, że Dyrektor KIS może wydać wcześniej opinię. Jak wynika z Informacji o działalności KIS - w 2023 r. średni czas wydania interpretacji wynosił 57,9 dni. Natomiast zgodnie z art. 14d § 1 O.p. KIS wydaje interpretację w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Tym samym, należy zauważyć, że przeciętnie KIS wydaje interpretację ponad miesiąc przed upływem ustawowego terminu. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku WIS – średni czas wydania WIS wynosi 53 dni, przy zakreślonym ustawowo 3-miesięcznym terminie jej wydania. Tym niemniej, przy materii dotyczącej opodatkowania wyrównawczego, terminy te byłyby zbyt krótkie.</p> <p>Dla podmiotów, które jeszcze nie stanowią części grupy kapitałowej objętej opodatkowaniem wyrównawczym, nie może zostać wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego. Rozszerzenie kręgu zainteresowanych na takie podmioty prowadziłoby de facto do możliwości wnioskowania o wydanie opinii przez praktycznie nieograniczoną grupę podmiotów przedstawiających hipotetyczne czynności polegające na wejściu w skład grupy kapitałowej objętej opodatkowaniem wyrównawczym.</p>
Art. 140	Związek Banków Polskich	<p>Przepisy dotyczące Opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego (Opinii), przy jednoczesnym wykluczeniu możliwości wnioskowania przez podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej albo ogólnej w zakresie opodatkowania wyrównawczego, wprowadzają szereg barier uniemożliwiających zainteresowanym (nawet przy założeniu, że będą to największe grupy kapitałowe) uzyskanie dokumentu o charakterze ochronnym. Poniżej wskazujemy najważniejsze bariery:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wniosek o opinię zawierać musi szereg informacji (przykładowo: opis działalności, w tym strategii gospodarczej, opis przyjętych zasad rachunkowości), czyniąc go dokumentem trudnym do opracowania; • Opłata za wydanie Opinii jest niespotykanie wysoka, wynosząc: 25 tys zł (wstępna) i do 75 tys zł (główna); 	<p>Wymagania dotyczące dołączanych do wniosku dokumentów i informacji wynikają z potrzeby szczegółowego ustalenia sytuacji, w jakiej znajduje się zainteresowany, oraz odniesienia tej sytuacji do materii ustawowej. Takie rozwiązanie zmniejsza ryzyko, że opinia, którą otrzyma zainteresowany, nie będzie miała waloru ochronnego w związku z rozbieżnościami między czynnościami faktycznie wykonywanymi a czynnościami przedstawionymi we wniosku.</p> <p>Uwagę co do wysokości opłat rozważyliśmy i proponujemy obniżenie opłaty wstępnej do 15 tys. zł i maksymalnej wysokości opłaty głównej do 50 tys. zł.</p>

		<ul style="list-style-type: none"> • Okres oczekiwania na Opinię – 6 miesięcy (plus dodatkowy czas na czynności takie jak pozyskanie opinii innych organów czy zdarzenia niezależne od podatnika np. awarie e-Urzędu Skarbowego); • Ograniczony okres ważności Opinii (6 miesięcy). <p>Postulujemy zatem o złagodzenie ww. restrykcji, charakterystycznych raczej dla dokumentów o charakterze opinii zabezpieczającej (która przewidziana jest także jako odrębna instytucja dla opodatkowania wyrównawczego), tak aby dla podatku wyrównawczego możliwe było pozyskanie dokumentu ochronnego zbliżonego do interpretacji indywidualnej. Podatek wyrównawczy, z uwagi na to, że stanowi nowość w polskim systemie podatkowym, a przede wszystkim z uwagi na skomplikowany poziom regulacji, budzić będzie wiele wątpliwości podatników i nie wydaje się słuszne przerzucanie na nich całego ryzyka w zakresie właściwego stosowania wprowadzanych regulacji.</p>	<p>Wysokość opłat podyktowana jest: kosztowną, wymagającą zaangażowania zwiększonych sił kadrowych procedurą rozpatrywania wniosku; koniecznością ustawicznego szkolenia kadr w zakresie wysoce specjalistycznych kwalifikacji; a także przeprowadzaniem odpowiednich procedur w przypadku wystąpień do organów podatkowych oraz Rady do Spraw Opodatkowania Wyrównawczego. We wstępnej fazie procedowania wniosku dokonane zostanie oszacowanie kosztów jego rozpatrzenia i wskazanie wysokości opłaty głównej. W przypadku najmniej skomplikowanych wniosków opłata główna będzie ustalana na najniższym możliwym poziomie. Opłata za każdym razem będzie odpowiednio dostosowana do stopnia skomplikowania wniosku z wykorzystaniem taryfikatora, o którym mowa w projektowanym art. 14z § 6.</p> <p>Termin przewidziany dla wydania opinii określony w projektowanych przepisach ma za zadanie umożliwienie organom pełne i rzetelne odniesienie się do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego i jest związany z koniecznością dokonywania specyficznej wykładni celowościowej przepisów z pomocą obszernego i złożonego dorobku OECD w zakresie GloBE.</p> <p>Okres ważności opinii wyniesie 5 lat. Nowsze narzędzia interpretacyjne, takie jak WIS, WIA czy Porozumienie Inwestycyjne, posiadają ograniczoną do 5 lat ważność, wskazany termin dla opinii w sprawie podatku wyrównawczego jest więc zgodny z ustalonym już trendem w zakresie instrumentów interpretacyjnych i koncyliacyjnych.</p>
Art. 141 pkt 2 dot. art. 56f § 1 Kodeksu karnego skarbowego	Konfederacja Lewiatan, MDDP	<p>Systematyka kodeksu karnego skarbowego pozwala stwierdzić, że zachowania polegające na niezłożeniu wymaganego dokumentu w terminie lub złożenie niezgodnego z wymaganym przepisami prawa wzorem czy też wysłanie dokumentu innym sposobem niż środkami komunikacji elektronicznej kwalifikowane są jako czyny wykroczeniowe (np. art. 56 § 4 KKS oraz 80a § 2 KKS). Z uzasadnienia projektu nie wynika dlaczego projektodawca</p>	<p>Uwaga nieuwzględniona</p> <p>Na mocy art. 46 Dyrektywy państwa członkowskie zostały zobowiązane do ustanowienia przepisów sankcjonujących przypadki naruszeń regulacji krajowych implementujących Dyrektywę, w tym w szczególności</p>

		<p>zdecydował się na kwalifikację ww. zachowań jako przestępstwo skarbowe. W naszej ocenie szkodliwość czynu polegającego na niezłożeniu informacji nie jest adekwatna do zachowania polegającego na niezłożeniu jej w terminie, niezgodności sposobu czy wzoru składanych informacji. Wystarczającą reakcją karną jest kwalifikacja ww. zachowania jako wykroczenia skarbowego.</p> <p>Dlatego też proponujemy zmianę § 3 poprzez nadaniu mu treści: „<i>Kto, wbrew obowiązкови, nie składa w terminie właściwemu organowi informacji o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz.) lub wbrew obowiązкови nie składa jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe</i>”.</p>	<p>dotyczących obowiązków w zakresie raportowania. Z powołanego przepisu wynika również dyspozycja, by wprowadzane kary były skuteczne, proporcjonalne i odstrasające.</p> <p>Złożenie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym (GIR) jest fundamentalne dla całego funkcjonowania Zasad GloBE i obowiązków wynikających z projektowanej ustawy. Stąd, zaniechanie w tym zakresie powinno być zagrożone stosunkowo wysoką sankcją.</p> <p>Przyjęte wielkości stawek dziennych w dodawanych przepisach KKS, dedykowanych opodatkowaniu wyrównawczemu, miały podkreślić wagę powyższego naruszenia. Jednocześnie w zakresie wszystkich czynów wskazanych w dodawanym art. 56f § 1–3 KKS przewidziano typ uprzywilejowany w postaci wypadków mniejszej wagi, zagrożonego karą grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 56f § 4 i art. 80h § 2).</p>
		Dział XIII – Przepisy epizodyczne, przejściowe i dostosowujące oraz przepis końcowy	
Art. 144 pkt 2	Związek Pracodawców Polska Miedź	<p>Projektowana ustawa modyfikuje sposób przygotowania informacji o grupie podmiotów, wskazując, że powinna być ona przygotowana w oparciu o kwalifikowane sprawozdanie finansowe (w rozumieniu ustawy). Jednocześnie, ustawa nie wprowadza zmian w zakresie ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 241 ze zm.), która reguluje sposób przygotowania przedmiotowej informacji. Ustawa ta pozostawia większą swobodę w zakresie źródeł pozyskiwania danych dla celów raportowania CbC. Stąd, postuluje się wprowadzenie stosowanych zmian również w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, w celu dostosowania do nowych wymogów związanych z raportowaniem na potrzeby opodatkowania wyrównawczego.</p>	<p>Wyjaśnienie do uwagi: definicja kwalifikowanego sprawozdania finansowego jest bardzo szeroka i w praktyce obecne źródła danych wykorzystywane na potrzeby CbC będą dla większości podatników wystarczające również na potrzeby opodatkowania wyrównawczego. Bardzo nietypowym przypadkiem, kiedy źródła danych nie będą się pokrywać jest wykorzystanie przez podatnika rachunkowości zarządczej do celów CbC. W takiej sytuacji, jeśli podatek będzie chciał skorzystać z bezpiecznej przystani CbCR to będzie musiał najpierw zmienić swoją politykę CbC i zmienić źródło danych. Nie uzasadnia to jednak zmiany w ustawie o wymianie informacji podatkowych. Bezpieczna przystań CbCR ma charakter przejściowy.</p>

Art. 144 pkt 5	MDDP	<p>Zgodnie z definicją zawartą w art. 144 pkt 5 projektowanej ustawy, uproszczona minimalna stawka podatkowa znajduje zastosowanie jedynie do trzech lat podatkowych [tj. roku podatkowego rozpoczynających się w: 2024 r. (15%), 2025 r. (16%) oraz 2026 r. (17%)].</p> <p>Wysokość uproszczonej minimalnej stawki podatkowej koreluje z uproszczonym ETR wyliczanym jako (wyrażony w %) stosunek uproszczonych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danym państwie do zysku przed opodatkowaniem dla tego państwa.</p> <p>Powyższe ma związek ze stosowaniem tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR – której stosowanie umożliwił ustawodawca unijny na lata 2024-2026. Po rozpoznaniu pierwszych doświadczeń związanych z funkcjonowaniem projektowanej ustawy już po jej wejściu w życie warto podjąć dyskusję nad możliwością dalszego stosowania ww. bezpiecznej przystani (czyli również po roku podatkowym rozpoczynającym się w 2026 r.). Jako że ewentualna zmiana przepisów w zakresie okresu obowiązywania tymczasowej bezpiecznej przystani wymagałaby zmiany Dyrektywy, rozmowy w tym względzie będą wymagały zaangażowania instytucji unijnych.</p>	Uwaga ma charakter ogólny i nie zawiera propozycji zmiany konkretnego przepisu projektu.
Art. 144 pkt 8	POPiHN	<p>Zgodnie z pkt 21 wytycznych OECD pn. „<i>Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)</i>” uproszczone podatki kwalifikowane stosowane dla celów kalkulacji uproszczonej efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji, oprócz bieżącego podatku dochodowego obejmują również część odroczoną podatku dochodowego wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym:</p> <p><i>„21. Using income tax expense for the Simplified ETR calculation means including deferred taxes in the ETR numerator. Including deferred taxes aligns with the design of the GloBE Rules because it recognizes the impact of timing differences. The GloBE Rules require making certain adjustments to deferred tax expense (i.e., the net movement of deferred tax liabilities and deferred tax assets), which can give rise to additional complexity in the determination of the GloBE ETR. However, for the transitional period, it is recognized that such adjustments can be disregarded except for uncertain tax positions.”</i></p> <p>Mając na uwadze powyższe, postuluje się odpowiednią zmianę w definicji uproszczonych podatków kwalifikowanych zaproponowanej w projekcie ustawy:</p> <p><i>„uproszczonych podatkach kwalifikowanych – rozumie się przez to wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym kwotę podatku dochodowego w części bieżącej oraz odroczonej, pomniejszoną o kwotę przypadającą na:</i></p> <p><i>a) podatki inne niż podatki kwalifikowane,</i></p> <p><i>b) niepewne pozycje podatkowe;”</i></p>	Uwaga uwzględniona.
Art. 144 pkt 8	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	Wnosimy o doprecyzowanie pojęcia „uproszczonych podatków kwalifikowanych” w odniesieniu do uwagi dotyczącej art. 144 Pkt 9 Projektu Ustawy.	Wyjaśnienie do uwagi: objaśnienia OECD/IF w tym zakresie są bardzo skromne. W kontekście uwagi do tyczącej art. 144 pkt 9 wydaje się, że uproszczone podatki kwalifikowane nie powinny obejmować podatku

			od dywidend, skoro zgodnie z wytycznymi CBCR do „zysku przed opodatkowaniem” nie wlicza się samych dywidend. Zagadnienie zostanie poddane dodatkowej analizie pod kątem zmian w uzasadnieniu.
Art. 144 pkt 8	PwC Polska	Wskazany przepis jako uproszczone podatki kwalifikowane definiuje wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym kwotę podatku dochodowego w części bieżącej, pomniejszoną o określone pozycje. Zapis ten sugeruje, że część odroczonego podatku nie jest uznawana za uproszczony podatek kwalifikowanych. Podejście to jest niezgodne ze stanowiskiem prezentowanym w Komentarzu do Modelowych Zasad OECD. Zgodnie z nim część odroczonego podatku również powinna być uznana za uproszczony kwalifikowany podatek, s. 292 punkt 12 oraz 13. Może to skutkować tym, że kalkulacja uproszczonej stawki podatkowej w ramach tymczasowej bezpiecznej przystani w Polsce może prowadzić do innych wyników, niż analogiczna kalkulacja w innych państwach, które wdrożyły globalny podatek minimalny.	Uwaga uwzględniona - przeredagowano przepis.
Art. 144. Pkt 8	IFA Poland	Do art. 144 pkt 8 Projektu Ustawy przepis ten nie wyjaśnia dostatecznie co należy rozumieć przez pojęcie „uproszczonych podatków kwalifikowanych”, czy przedmiotowa pozycja nie powinna uwzględniać podatku otrzymanych wpłat od innych podmiotów wchodzących w skład grupy, które są traktowane jako dywidendy w jurysdykcji podatkowej płatnika. Postuluje się zatem o jednoznaczne wyjaśnienie tej wątpliwości w przedmiotowym Projekcie.	Wyjaśnienie do uwagi: objaśnienia OECD/IF w tym zakresie są bardzo skromne. Wydaje się, że uproszczone podatki kwalifikowane nie powinny obejmować podatku od dywidend, skoro zgodnie z wytycznymi CBCR do „zysku przed opodatkowaniem” nie wlicza się samych dywidend. Zagadnienie zostanie poddane dodatkowej analizie pod kątem zmian w uzasadnieniu
Art. 144 pkt 9	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, IFA Poland	Przepis ten nie wyjaśnia czy definicja zysku przed opodatkowaniem uwzględnia, czy też nie, dywidendy otrzymane przez podmiot dokonujący wyboru tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR. Zasady sporządzania kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów reguluje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełnienia. Rozporządzenie to nie wskazuje w definicji zysku przed opodatkowaniem jak należy traktować otrzymane wpłaty od innych podmiotów wchodzących w skład grupy, które są traktowane jako dywidendy w jurysdykcji podatkowej płatnika. Natomiast w Wytycznych dotyczących wdrażania CbCR: Akcja BEBS 13 (Guidance on the Implementation of Country -by -Country Reporting: BEBS Action13) wyjaśniono, że zysk (strata) przed podatkiem dochodowym nie powinien uwzględniać otrzymanych wpłat od innych podmiotów wchodzących w skład grupy, które są traktowane jako dywidendy w jurysdykcji podatkowej płatnika.	Wyjaśnienie do uwagi: pojęcie zysku przed opodatkowaniem wprost odwołuje się do informacji o grupie podmiotów (w tym polskiej). Zastosowanie powinna mieć więc dotychczasowa praktyka stosowania CbC. Nie jest więc zasadne wprowadzanie dodatkowych wyjaśnień w projekcie dotyczącym opodatkowania wyrównawczego. Zagadnienie zostanie poddane dodatkowej analizie pod kątem zmian w uzasadnieniu albo we właściwym rozporządzeniu Ministra Finansów dotyczącym informacji o grupie podmiotów.

Art. 145 ust. 1 pkt 1-3	MDDP	<p>Jak zostało wskazane w uzasadnieniu do art. 145 ust. 1 wskazano, że: (...) konieczne jest spełnienie co najmniej jednego z trzech warunków wymienionych w tym ustępie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) testu de minimis, tj. osiągnane przychody znajdują się poniżej określonego progu lub 2) testu efektywnej stawki podatkowej, tj. efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od określonej stawki, lub 3) testu rutynowych zysków, tj. zrealizowany zysku przed opodatkowaniem jest równy lub niższy od kwoty substratu majątkowo-osobowego obliczonej zgodnie z art. 101 ustawy. <p>Z uzasadnienia jednoznacznie wynika, że wolą projektodawcy jest zastosowanie alternatywy zwykłej (na co wskazuje użycie spójnika “lub”). Jednocześnie w projektowanym brzmieniu art. 145 ust. 1 projektodawca nie wprowadził spójnika charakterystycznego dla alternatywy zwykłej (np. “lub”). W związku z powyższym proponujemy następujące brzmienie art. 145 ust. 1 projektowanej ustawy:</p> <p><i>Art. 145. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137, dla danego państwa nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków (tymczasowa bezpieczna przystań CBCR), jeżeli dla tego państwa:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1) <i>nadwyżka zysku nie wynosi więcej niż zero, przy czym:</i> <ol style="list-style-type: none"> a) <i>jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tym państwie,</i> b) <i>substrat majątkowo-osobowy oblicza się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi w rozumieniu zarówno przepisów ustawy jak i przepisów CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3, i są zlokalizowane w tym państwie; lub</i> 2) <i>zastosować można wyłączenie de minimis, przy czym:</i> <ol style="list-style-type: none"> a) <i>średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie ustala się w kwocie równej całkowitym przychodom dla tej grupy w tym państwie dla danego roku podatkowego,</i> b) <i>średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tym państwie ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tym państwie dla danego roku podatkowego,</i> c) <i>wyłączenie de minimis stosuje się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi w rozumieniu przepisów ustawy; lub</i> 3) <i>uproszczona efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od uproszczonej minimalnej stawki podatkowej.</i> 	Uwaga uwzględniona.
Art. 151 ust. 4	PwC Polska	Wskazany przepis wprowadza wymóg formy aktu notarialnego dla zgody jednostki dominującej najwyższego szczebla na stosowanie w Polsce przepisów ustawy od 2024 r.	Uwaga nieuwzględniona – wymóg ten jest konieczny ze względu na zapewnienie pewności prawa, w szczególności w kontekście stosowania Zasad GloBE przez inne jurysdykcje względem Rzeczypospolitej

		Wnosimy o rozważenie czy wymóg ten nie ma charakteru nadmiernego i czy niewystarczająca pozostawałaby inna forma zapewniająca autentyczność podpisów reprezentantów UPE.	Polskiej. Chodzi w o Zasadę IIR lub bezpieczną przystań dla potrzeb QDMTT. W celu prawidłowego rozliczenia przez jednostki raportujące lub dominujące, muszą mieć one pewność co do definitywnego, nieodwołanego objęcia krajowym podatkiem wyrównawczym jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium RP.
Art. 151	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	pkt D wstępnych uwag KIDP: „kwalifikowalność” podatku dobrowolnego: Sygnalizujemy potencjalny problem wynikający z faktu dobrowolności wyboru podatku za 2024 (jednocześnie nie krytykując, lecz nawet popierając podstawową zasadę stosowania w Polsce podatku wyrównawczego dopiero od 2025 r. z uwagi na poszanowanie konstytucyjnych zasad implementacji nowych przepisów podatkowych). W praktyce istotne może być to, że dobrowolne opodatkowanie nie ma charakteru przymusowego, a tym samym literalnie nie spełnia definicji podatku. Systemowo i celowościowo nie spełni definicji opłaty, a otwartą kwestią pozostaje uznanie za niepodatkową należność budżetową. Przez niepodatkowe należności budżetowe na potrzeby Ordynacji podatkowej i KKS rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Brak odpowiedniego doprecyzowania tej kwestii może prowadzić do licznych wątpliwości interpretacyjnych, bardziej praktycznych niż te, które dotyczyły przez lata samoopodatkowania na gruncie ustawy o samorządzie gminnym, która przewiduje, że dochodami gminy mogą być także wpływy z samoopodatkowania mieszkańców następującego w drodze referendum.	Uwaga niezasadna – kwestia ta jest przedmiotem konsultacji z OECD i grupami roboczymi IF, w szczególności w świetle spełnienia wymogu kwalifikowalności przez przepisy o krajowym podatku wyrównawczym, jak również globalnym podatku wyrównawczym. Zwracamy uwagę, że wskazany mechanizm ma charakter wyboru dotyczącego terminu objęcia jednostek składowych zakresem opodatkowania, a dokonanie takiego wyboru ma charakter definitywny (po notyfikacji wyboru następuje obowiązek zastosowania zasad opodatkowania wyrównawczego, w sposób pełny, w tym z uwzględnieniem sankcji karnych). Tego typu wybory są dozwolone na gruncie Zasad GloBE – dotyczy to w szczególności wyboru dotyczącego opodatkowania jednostek wyłączonych. Należy podkreślić, że to klasyfikacja przez OECD/IF będzie kluczowa na potrzeby korzystnego dla podatników rozliczenia w systemie GloBE i jeśli taka klasyfikacja zostanie przez Polskę uzyskana, to nie będzie mogła być podważona przez inne jurysdykcje.
Art. 151 i 152	Konfederacja Lewiatan /MDDP	Należy wskazać, że rolą ustawodawcy jest implementować przepisy Dyrektywy na czas. Zważywszy na fakt, że to nie miało miejsca, projektodawca daje wybór odnośnie możliwości stosowania przepisów począwszy od 1 stycznia 2024 r., czyniąc ten wybór nieodwołalnym. Polskie podmioty nie są przygotowane na stosowanie przepisów, gdyż projekt ustawy został udostępniony 25 kwietnia 2024 r. Projektodawca powinien dodać przepisy wskazujące co w sytuacji gdy grupa nie będzie stosować przepisów począwszy od 1 stycznia 2024 r. (rezygnując z dokonania wyboru danego w art. 151 i 152 projektowanej ustawy). Na marginesie należy wskazać, że bardzo niebezpiecznym zabiegiem legislacyjnym jest domniemanie wejścia w życie ustawy od jakiejś daty w przeszłości. Taka praktyka nie powinna mieć miejsca, gdyż narusza porządek prawny/konstytucyjny.	Uwaga niezasadna – w przypadku niedokonania wskazanego wyboru, jednostki składowe grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej będą co do zasady objęte przepisami ustawy od 1 stycznia 2025 r. W 2024 r. w odniesieniu do tych jednostek składowych może być obliczany kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy przez jednostki dominujące zlokalizowane w państwach, które wdroży Zasady GloBE, w tym w państwach członkowskich UE. Wskazany mechanizm (wybór) pozwala wyeliminować negatywne skutki lub obciążenia

			administracyjne wynikające z ewentualnego objęcia tych jednostek Zasadami GloBE przez jednostki dominujące z innych państw, bez możliwości zastosowania bezpiecznej przystani w zakresie QDMTT.
Art. 152 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 154	POPiHN, PwC, podobnie: MDDP	<p>Zgodnie z art. 48 Dyrektywy Rady (UE) 2022/2523 w pierwszych latach obowiązywania przepisów o globalnym minimalnym podatku dochodowym, wartości procentowe stosowane w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego są podwyższone. Zgodnie z Dyrektywą, dla roku podatkowego rozpoczynającego się od dnia 31 grudnia 2023 r. wartość procentowa w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac wynosi 10%, natomiast wartość procentowa w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych wynosi 8%, a w kolejnych latach wartości te sukcesywnie maleją. W projekcie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych nie uwzględniono tych wartości. W związku z tym postuluje się zmodyfikowanie art. 152 ust. 1 pkt 3 i 4 projektu ustawy w celu odzwierciedlenia wartości procentowych wynikających z Dyrektywy.</p> <p><u>PwC:</u> Wartości wskazane w art. 152 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 154 Projektu odpowiadają pkt 9.2.1. Modelowych Zasad OECD. Jednak należy mieć na uwadze, że prace nad Modelowymi Zasadami OECD rozpoczęły się przed wprowadzeniem do krajowych systemów prawnych przepisów dotyczących Filaru 2. Wydaje się więc, że wartości wskazane w art. 152 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 154 Projektu powinny być zgodne z wartościami wskazanymi w art. 48 ust. 1 i 2 Dyrektywy, a nie z wartościami wynikającymi z pkt 9.2.1. Modelowych Zasad OECD.</p>	Uwaga nieuwzględniona. Art. 48(1) i (2) Dyrektywy zawierają nieścisłości względem Modelowych Zasad OECD co do wysokości procentów w zakresie obliczenia substratu majątkowo-osobowego w poszczególnych latach (2023-2032), ze względu na odniesienie się do roku podatkowego rozpoczynającego się od 31 grudnia. W toku prac grupy roboczej WPIV Komisja Europejska potwierdziła, że wartości procentowe powinny być interpretowane zgodnie z Modelowymi Zasadami. Taki sposób wdrożenia nie będzie uznany za niezgodny z Dyrektywą. Zarazem, zgodność z Modelowymi Zasadami OECD jest konieczna w kontekście uzyskania kwalifikowanego statusu dla globalnego podatku wyrównawczego i krajowego podatku wyrównawczego (w tym na potrzeby bezpiecznej przystani).
Art. 153 ust. 2 w zw. z art. 133 ust. 10 oraz art. 134 ust. 2	PwC Polska	<p>Zgodnie z art. 153 ust. 2 Projektu wydłużone terminy na złożenie za pierwszy rok podatkowy informacji o opodatkowaniu wyrównawczym (art. 133 ust. 10 Projektu) oraz zeznań lokalnych (art. 134 ust. 2 Projektu), nie znajdą zastosowania do grupy, w odniesieniu do jej roku podatkowego rozpoczynającego się w okresie od dnia 31 grudnia 2023 r. do dnia 31 grudnia 2024 r., jeżeli grupa ta posiadała w tym roku podatkowym jednostki składowe zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i nie dokonała wyboru retroaktywnego stosowania przepisów ustawy z mocą wsteczną od 1 stycznia 2024 r. Stosownie do powyższego przepisu, wiele jednostek składowych zlokalizowanych w Polsce nie będzie miało prawa do skorzystania z wydłużonych terminów na złożenie ww. zeznań, ponieważ należą one do grup, w których skład wchodzi jednostki składowe z siedzibą w krajach, w których przepisy o Filarze 2 obowiązują już od 2024 r.</p> <p>W celu uniknięcia błędnej wykładni przepisów w zakresie prawa do skorzystania z wydłużonych terminów na złożenie ww. zeznań podatkowych, proponujemy dodanie</p>	Uwaga częściowo uwzględniona poprzez modyfikację art. 134 ust. 2 polegającą na jego ujednoczeniu z treścią art. 133 ust. 10 (odesłanie do roku, o którym mowa w art. 130 projektu). Nie jest natomiast właściwe odsyłanie w części głównej ustawy do przepisu przejściowego. Przepisy art. 134 ust. 2 oraz art. 133 ust. 10 projektu, w przeciwieństwie do regulacji z art. 153 znajdują zastosowanie również w kolejnych latach po uchwaleniu ustawy (w odniesieniu do grup po raz pierwszy wchodzących w jej zakres). Względem na prawidłową wykładnię przepisów projektowanej ustawy nie może uzasadniać konstruowania przepisów w sposób niezgodny z zasadami techniki legislacyjnej.

		odniesienia do art. 153 Projektu w treści art. 133 ust. 10 oraz art. 134 ust. 2 Projektu tak żeby przy lekturze tych dwóch ostatnich punktów było jasne, że należy zwrócić też uwagę na brzmienie art. 153 Projektu.	
Dodatkowy przepis przejściowy (penalty relief)	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>Sugerujemy ograniczenie odpowiedzialności karnoskarbowej dla pierwszego roku podatkowego (np. do wykroczenia skarbowego) spójnie z zaleceniami OECD.</p> <p>Zgodnie wytycznymi OECD pn. „<i>Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)</i>” w trakcie okresu przejściowego obowiązywania przepisów GloBE rekomenduje się wprowadzenie swojego rodzaju bezpiecznej przystani, która powinna wykluczyć nakładanie sankcji i kar na podatników, którzy nieintencjonalnie popełnili błędy w zaprezentowanych danych i kalkulacji w informacji GloBE, zachowując jednak należyłą staranność i podejmując uzasadnione środki w celu prawidłowego wdrożenia zasad GloBE. <i>“During the Transition Period, no penalties or sanctions should apply in connection with the filing of a GloBE Information Return where a tax administration considers that an MNE has taken “reasonable measures” to ensure the correct application of the GloBE Rules. A tax administration may consider that an MNE has taken reasonable measures where the MNE can demonstrate that it has acted in good faith to understand and comply with the relevant domestic application of the GloBE Rules and the QDMTT. The penalty relief described in this Chapter is designed to provide transitional relief for MNE groups in the initial years during which the GloBE Rules come into effect. It reflects a common understanding amongst implementing jurisdictions on the necessity to provide relief to taxpayers in those cases where an MNE has taken reasonable measures to ensure the correct application of the GloBE Rules.”</i></p> <p>W związku z powyższym, postuluje się wprowadzenie do projektu ustawy przepisu przejściowego, który w okresie przejściowym (lata podatkowe, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r., ale bez uwzględnienia lat podatkowych które kończą się po 30 czerwca 2028 r.) będzie łagodził sankcje KKS za złożenie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym zawierającej uzasadnione wątpliwościami interpretacyjnymi błędy:</p> <p><i>„Podatnik, który w informacji o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz.) składanej za lata podatkowe, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r. i kończą nie później niż dnia 30 czerwca 2028 r., przy zachowaniu należytej staranności i podjęciu wszelkich uzasadnionych środków, popełnia błędy jakie można racjonalnie przypisać wątpliwościom interpretacyjnym przepisów niniejszej ustawy, nie podlega sankcjom określonym w art. 141 niniejszej ustawy.”</i></p>	Wyjaśnienie do uwagi: w ocenie projektodawców cele opisanej „bezpiecznej przystani” mają swoje odzwierciedlenie w ogólnych zasadach ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej (konieczność wykazania winy, miarkowanie wysokości kary) i dodawanie takiej szczególnej regulacji nie jest właściwe.

Dodatkowy przepis przejściowy (penalty relief)	Związek Banków Polskich	Z uwagi na złożony zakres i charakter obowiązków podatkowych, w tym obowiązków sprawozdawczych, dla realizacji których niezbędna jest znajomość nie tylko krajowych przepisów prawa podatkowego, ale również przepisów dyrektywy, komentarzy OECD (istotna niepewność co do interpretacji przepisów projektowanej ustawy), sugerujemy wdrożenie okresu przejściowego, podczas którego nie będą wobec podatników stosowane sankcje podatkowe za nieprawidłowości, pomyłki, czyli m. in. sankcje KKS, odsetki od zaległości podatkowych.	Jw.
		Uwagi o charakterze ogólnym	
	IFA Poland	Z uwagi na poważne podstawy do twierdzenia o potencjalnym nadużyciu podatkowych umów międzynarodowych poprzez wprowadzenie do systemu krajowego zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków (<i>under-taxed profit rule</i> - UTPR) oraz ograniczeń wynikających ze zwyczajowego międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie ekstraterytorialności przyjętych rozwiązań, postulujemy aktywny udział Polski na forach międzynarodowych celem rozwiązania sygnalizowanych problemów i wypracowania międzynarodowych instrumentów w tym zakresie (np. klauzuli ochronnej <i>safeguard clause</i>). Postulujemy również podjęcie odpowiednich rozwiązań dotyczących naruszeń zawartych przez Polskę umów inwestycyjnych.	Wyjaśnienie do uwagi: Ministerstwo Finansów jest świadome pojawiających się w doktrynie głosów wskazujących na potencjalne naruszenie przez UTPR umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz potencjalne naruszenie umów inwestycyjnych. Kwestia ta zostanie poddana dalszym analizom oraz jest już obiektem prac grup roboczych OECD/IF.
	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>A) Uregulowanie całości problematyki w odrębnej ustawie</p> <p>Pozytywnie należy ocenić fakt, że w przypadku podatku wyrównawczego-ustawodawca zdecydował się uregulować całość problematyki w odrębnej ustawie. Choć można znaleźć argumenty wynikające z Dyrektywy, że powstanie zobowiązania podatkowego w podatku wyrównawczym może być skutkiem niedostatecznego poziomu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, to nie jest to jedyna sytuacja, w której zobowiązanie takie może powstać. Ze względu na hermetyczność nowych przepisów w istocie podatek wyrównawczy stanowi nowy rodzaj daniny nie znany do tej pory polskiemu reżimowi podatkowemu. Dlatego uregulowanie tej materii w odrębnym akcie prawnym zasługuje na aprobatę. W ten sposób ustawodawca daje praktyce i judykaturze możliwość wypracowania odrębnego podejścia przy interpretacji pojęć, które mogą być równoznaczne przy czym mieć odmienne znaczenie dla celów podatku wyrównawczego.</p> <p>B) „wymagalność podatku wyrównawczego”</p> <p>Zgodnie z Projektem art. 13 ust 2. kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty oznacza taką kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, która nie jest przedmiotem sporu sądowego lub administracyjnego opartego o zarzuty niezgodności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym państwa, w którym obowiązuje ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy; 	<p>A) Uwaga została odnotowana.</p> <p>B) Art. 13 ust. 2 dotyczy kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, tj. zagranicznego QDMTT należnego w innym państwie, który polska jednostka dominująca odejmuje od globalnego podatku wyrównawczego.</p> <p>W odniesieniu do krajowego podatku wyrównawczego, jego wymagalność będzie oceniana z perspektywy przepisów jednostki dominującej zlokalizowanej w innej jurysdykcji, która będzie stosować wobec Rzeczypospolitej Polskiej bezpieczną przystań w zakresie QDMTT albo pomniejszać kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy o polski krajowy podatek wyrównawczy.</p> <p>Pomijając wskazany przepis, który odnosi się do oceny przepisów zagranicznych, to decyzje o wsparciu (DOW)</p>

		<p>2) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji;</p> <p>3) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania, w całości lub w części, lub pomniejszenie podatku, w całości lub w części, lub z innymi porozumieniami albo decyzjami o podobnym charakterze.</p> <p>W kontekście powyższego wnosimy o informację na temat oceny szacowanego przez MF ryzyka przyjęcia, że w/w sytuacje będą stanowiły obrany kierunek działania podatników. W szczególności czy pod pkt 3 ust. 3 tego artykułu Projektodawca miał na myśli decyzje o wsparciu (dawne SSE)? Czy MF identyfikuje, że tego typu indywidualne decyzje pozwalające na zwolnienie z podatku dochodu uzyskiwanego w związku z prowadzoną działalnością określoną w decyzji o wsparciu (DOW) z uwagi na wprowadzenie podatku wyrównawczego mogą potencjalnie stracić swój preferencyjny charakter (co musiałyby zostać potwierdzone indywidualną kalkulacją) mogą w przyszłości stanowić podstawę sporu sądowego?</p> <p>C) wątpliwości w zakresie równości wobec prawa</p> <p>Brak terminowego wejścia w życie polskiej implementacji stawia polskie grupy (ich jednostki składowe działające w Polsce) w sytuacji preferencyjnej w stosunku do grup zagranicznych i ich jednostek składowych działających w Polsce za rok 2024. Te ostatnie jednostki mimo braku polskiej ustawy w praktyce będą opodatkowane poprzez zasadę IIR (zasadę włączenia) na poziomie swoich jednostek dominujących. Efektywnie zatem nastąpi obciążenie podatkowe ich dochodu. Jednocześnie jednostki składowe należące do polskich grup (o ile nie zostanie wybrane dobrowolne opodatkowanie) nie poniosą tego ciężaru.</p> <p>D) zaokrąglenia stosowane w sprawozdaniach finansowych</p> <p>Na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych mogą być stosowane są mechanizmy zaokrąglenia inne niż wynikające z przepisów podatkowych. Sygnalizujemy, aby odnieść się do tej kwestii, tak aby jasne było, czy jeśli dany standard rachunkowości przewiduje metodologię zaokrąglenia, to czy stanowić on może podstawę do wyliczenia podatku wyrównawczego, bez konieczności dokonywania zmian w sprawozdaniu finansowym.</p>	<p>mieszczą się we wskazanej przez OECD/IF klasyfikacji (pkt 3).</p> <p>C) Jest to bezpośredni skutek wprowadzenia Zasad GloBE, w różnych terminach przez różne państwa członkowskie Inclusive Framework. Należy pamiętać, że jednostki składowe polskich grup zlokalizowane w Polsce mogą zostać opodatkowane w innej jurysdykcji przez IPE (jednostka dominująca niższego szczebla).</p> <p>D) Obliczenia podatków wyrównawczych bazują na kwotach wynikających z ksiąg lub sprawozdań finansowych sporządzonych według właściwego akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości. Jeżeli dane zaokrąglenie jest dopuszczalne na gruncie właściwego standardu, brak jest obowiązku dokonywania przeliczeń w tym zakresie na potrzeby opodatkowania wyrównawczego.</p>
	<p>Stowarzyszenie Księgowych w Polsce</p>	<p><u>1.Nazwa nowego podatku</u></p> <p>Powszechnie używany termin „podatek minimalny” może być mylący. W Polsce obowiązują już dwa podatki o podobnej nazwie. W ramach tzw. Polskiego Ładu wprowadzono „podatek minimalny” od spółek o niskiej rentowności. Od 2024 roku podatek minimalny jest nową, równoległą formą opodatkowania obok tzw. „klasycznego” CIT. Stąd objęcie obowiązkiem zapłaty jednego podatku nie wyklucza zobowiązania do poniesienia ciężaru drugiego - zgodnie z art. 24ca ustawy o CIT. Wcześniej wprowadzono także „podatek minimalny” od przychodów z wynajmu budynków. Na mocy art. 30g ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym</p>	<p>1. Uwaga niezasadna - podatki określone w art. 24ca oraz art. 24b CIT zostaną uwzględnione w opodatkowaniu wyrównawczym, zatem nie dojdzie co do zasady do podwójnego opodatkowania. Ponadto, wymienione podatki dotyczą szerszego kręgu podatników niż podatki wyrównawcze.</p> <p>2. Uwaga poza zakresem projektu</p> <p>3. Uwagi niezasadna – uwaga niezasadna; krajowy podatek wyrównawczy w założeniu ma opierać się</p>

od osób prawnych podatek dochodowy od przychodu ze źródła trwałego będącego budynkiem najemca płaci od przychodów z budynków. W/w podatki wprowadzono pod hasłem walki z globalnymi, międzynarodowymi korporacjami, które unikają płacenia podatków w Polsce. Będzie to zatem, trzeci podatek o podobnym, wyrównawczym charakterze w Polsce.

2. Wyzwania i zadania dla księgowych i dyrektorów finansowych

Zaplanowanie procesu przygotowania do płacenia omawianego podatku będzie wymagało przygotowania służb finansowo-księgowych i działów prawnych. Szczególnie będzie wymagało:

- zebrania nowych, dotychczas nierejestrowanych danych i organizacji procesów ich pozyskiwania i przetwarzania;
- ustalenia, czy grupa się kwalifikuje i ustalenia kryteriów tej kwalifikacji;
- określenia jurysdykcji, w których grupa działa lub wybrana takiej jurysdykcji;
- określenia katalogu wyłączenia płacenia tego podatku;
- wyliczenia jurysdykcyjnego kwalifikowalnego dochodu oraz możliwości wyboru korekt tzw. elections;
- obliczenia podatków kwalifikowanych i podatków opłaconych i przeprowadzania skomplikowanych kalkulacji;
- wyliczenia substratu majątkowo osobowego i wielu innych, które powinny zostać prawidłowo zidentyfikowane i skalkulowane indywidualnie lub w odniesieniu do grupy spółek lub w jedno i drugie;
- stworzenia nowego planu kont lub co najmniej identyfikacji kont księgowych do w/w operacji, informacji np. dotyczących wyliczenia substratu majątkowo-osobowego;
- ustalenia, czy wystąpi i jak duże będzie dodatkowe opodatkowanie wyrównawcze oraz który podmiot w ramach grupy powinien zapłacić podatek;
- raportowania według odmiennych zasad związanych z tym podatkiem;
- wiedzy, że przepisy krajowe Ustawy o rachunkowości jak i projektowane jej zmiany dają pierwszeństwo w zakresie konsolidacji Międzynarodowym Standardom Rachunkowości, a konsolidacja w grupach kapitałowych z kapitałem amerykańskim, szczególnie w grupach związanych z obronnością jest dokonywana w oparciu o amerykańskie US GAAP.

(...)

3. Należy dążyć do rozwiązania, w którym podatek wyrównawczy będzie liczony tylko raz na potrzeby krajowego podatku minimalnego. W zależności od ostatecznie przyjętych rozwiązań i wysokości podatku, obecnie w projekcie to 15%, podatek taki może być liczony dwa razy, co zwiększy obciążenia pracą i odpowiedzialnością służby finansowo-księgowe.

4. Na stronach rządowych czytamy, że w 2023 r. dochody budżetu państwa wyniosły 574,1 mld zł i były wyższe o 69,3 mld zł (tj. 13,7%) w porównaniu do roku 2022. Dochody podatkowe budżetu państwa wyniosły 506,9 mld zł (...). Wobec wyżej przedstawionego

przede wszystkim na wykorzystaniu bezpiecznej przystani w zakresie QDMTT. W tym przypadku podatek ten będzie liczyć się jednokrotnie (jako krajowy podatek wyrównawczy), natomiast jednostka dominująca zlokalizowana w innej jurysdykcji nie będzie obliczać kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego.

– projekt implementuje regulacje Dyrektywy co oznacza że brak jest uprawnienia do modyfikacji koncepcji przyjętej w tej dyrektywie.

4. Uwaga wydaje się mieć charakter uwagi wewnętrznej.

5. Przepisy dotyczą kwalifikowanych zasad lub form podatków obowiązujących w innych jurysdykcjach. Aby uzyskać status kwalifikowany, przepisy tych jurysdykcji (wdrażające Modelowe Zasady OECD lub Dyrektywę) będą musiały przejść przegląd zgodnie z procedurami wypracowanymi na szczelnie OECD, co do spójności tych przepisów z Zasadami GloBE. Odpowiednie obwieszczenie ministra właściwego ds. finansów publicznych będzie zawierać wykaz jurysdykcji, których przepisy zostały uznane za kwalifikowane.

	<p>zestawienia dochodów budżetu państwa za rok 2023, powstaje pytanie o poziom dochodów dla budżetu państwa planowanych w związku z nowym podatkiem. W OSR czytamy, że zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania, wpłyną na dochody budżetu państwa, z tytułu objęcia największych przedsiębiorstw międzynarodowych i krajowych opodatkowaniem wyrównawczym. Przewidywany dochód budżetu państwa w tym zakresie przedstawia poniższa tabela: (...)</p> <p>5. W ramach słowniczka ustawy, w art. 2 ust. 1 pkt. 22-26 projektu, wskazuje się na poszczególne definicje (...)</p> <p>Wobec powyższego, powstają uzasadnione pytania, następującej treści:</p> <p>1) Jeżeli wszystkie formy podatków spowodują wpływ środków do polskiego budżetu to warto tego rodzaju rozwiązania zaakceptować. Jednak powstaje pytanie, jak wyliczyć podstawy opodatkowania w tych formach? W różnych krajach mogą być różnie uznawane koszty i przychody podatkowe, czy to także będzie w Polsce uregulowane i kontrolowane?</p> <p>2) Jakie są zagrożenia dla polskich przedsiębiorstw po wdrożeniu ustawy?</p>	
<p>Związek Banków Polskich</p>	<p>Przedmiotowa regulacja powinna zostać rozszerzona o stosowne zmiany wprowadzone do Ordynacji podatkowej, które realnie wpisywałyby podatki wyrównawcze w polski porządek prawny. Analiza projektu prowadzi do wniosku, iż w zakresie, w jakim polski ustawodawca miał swobodę w sposobie implementacji dyrektywy unijnej, nie dostosował ogólnych zapisów dyrektywy do charakterystyki krajowego systemu prawnego. Naszym zdaniem konieczne jest uregulowanie kwestii podatnika podatków wyrównawczych, przede wszystkim - jaki jest zakres jego odpowiedzialności. Polski ustawodawca nie przewidział regulacji, które miałyby zastosowanie w sytuacji, w której polska jednostka składowa nie otrzyma odpowiednich danych od innych jednostek z grupy. Powstaje zatem problem, jakie są konsekwencje takiej sytuacji dla polskiego podatnika? Na podatnika powinien być nałożony obowiązek podatkowy możliwy do wykonania. Tymczasem w przepisach projektu brakuje, po pierwsze podstawy do żądania właściwych dowodów z grupy (np. raportu CBCR), po drugie – odpowiedzi na pytanie, jak podatnik ma wyliczyć podatek, jeśli nie otrzyma informacji z grupy (np. czy właściwe będzie w tej sytuacji oszacowanie).</p> <p>Mając na uwadze specyfikę obowiązków podatkowych, jakie nakłada projekt (nowa, dotychczas nieznaną w Polsce konstrukcją podatku) zalecane jest zapewnienie szczególnego wsparcia, pomocy w wykładni nowych regulacji w postaci np. wytycznych, instrukcji, organizacji specjalistycznych szkoleń (konsultacji), a także stworzenie łatwych i skutecznych mechanizmów indywidualnej pomocy dla zainteresowanych podatników (innych niż zaproponowana Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego – szczegółowe uwagi do Opinii opisano w pkt 3).</p>	<p>Konstrukcja Zasad GloBE i zasada scalenia jurysdykcyjnego (jurisdictional blending) wymusza odpowiednią współpracę pomiędzy jednostkami składowymi danej grupy w zakresie udostępniania danych niezbędnych do obliczenia ETR i poszczególnych podatków wyrównawczych.</p> <p>W zakresie wykładni nowych regulacji możliwe jest w szczególności wydanie w przyszłości objaśnień podatkowych dotyczących wybranych zagadnień budzących szczególne wątpliwości lub odnoszących się do dalszych wytycznych administracyjnych wydanych przez OECD.</p>

	Związek Pracodawców Polska Miedź	Mając na uwadze istotność informacji zawartych w uzasadnieniu do projektowanej ustawy dla interpretacji jej zapisów oraz wysoki poziom skomplikowania projektowanych przepisów postuluje się o opublikowanie informacji zawartych w treści uzasadnienia do ustawy w formie <u>objaśnień</u> przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów i wydawanych na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383) .	Na dalszym etapie Ministerstwo Finansów rozważy wydanie objaśnień dotyczących wybranych aspektów opodatkowania wyrównawczego.
		Uwagi do uzasadnienia	
	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	Przykład liczbowy na stronie 33 Uzasadnienia zawiera błąd matematyczny. 60% X 90% to 54%, nie zaś 72% jak podano w przykładzie.	Uwaga uwzględniona
		UWAGI POZA ZAKRESEM PROJEKTU	
		Postulaty dotyczące reformy ulg podatkowych i stref	
	Związek Przedsiębiorców i Pracodawców	Z uwagi na fakt, iż zarówno modelowe zasady OECD, jak i dyrektywa dopuszcza szczególne zasady w zakresie tzw. qualified refundable tax credits (QRTC), wnosimy o uzupełnienie art. 138 projektu ustawy, w którym nowelizuje się ustawę o CIT, o zmiany odnoszące się do art. 18da ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Celem proponowanej zmiany byłaby modyfikacja przepisów dotyczących tzw. ulgi badawczo-rozwojowej w taki sposób, by ograniczony czasowo zwrot ulgi opisany w przywołanym art. 18da dotyczył nie tylko przedsiębiorców z sektora MŚP i tych rozpoczynających w danym roku działalność, lecz wszystkich podmiotów zainteresowanych skorzystaniem z takiego rozwiązania. Wprowadzenie powyższej modyfikacji doprowadziłoby to dostosowania ulgi B+R do wymogów określanych dla QRTC przez dyrektywę i modelowe zasady OECD. W rezultacie, ograniczony zostałby potencjalnie negatywny wpływ implementacji dyrektywy na opodatkowanie inwestycji w badania i rozwój w Polsce, przy jednoczesnym pełnym realizowaniu założeń zarówno modelowych zasad OECD, jak i samej dyrektywy.	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.
	Cyfrowa Polska	W kontekście planowanej regulacji, chcielibyśmy zwrócić szczególną uwagę na kwestię ulgi badawczo - rozwojowej i skutków planowanej regulacji dla polskiej gospodarki pod kątem inwestycyjnym. Ogólne założenia: 14 października 2021 r. doszło do zatwierdzenia w ramach OECD dokumentu będącego podstawą globalnej reformy opodatkowania dochodu - „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi) (dalej jako “Modelowe	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.

Zasady OECD", "Filar 2"). Na poziomie Unii Europejskiej, wzorem implementacji Modelowych Zasad OECD jest dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii Europejskiej (dalej jako "Dyrektywa").

Filar 2 przewiduje mechanizm opodatkowania wyrównawczego w krajach i jurysdykcjach, w stosunku do których efektywne opodatkowanie dochodu jest niższe niż minimalny poziom 15%.

Jakkolwiek koncepcję wyrównania opodatkowania należy ocenić generalnie pozytywnie, implementacja zasad Filaru 2 może jednak stanowić zagrożenie dla modelu wspierania inwestycji i innowacyjności, opierającego się m.in. na systemie ulg podatkowych. Zastosowanie ulg i zwolnień, co do zasady, skutkuje bowiem obniżeniem wartości opodatkowania dochodu, co z kolei zwiększa ryzyko objęcia podatników z nich korzystających podatkiem wyrównawczym w ramach Modelowych Zasad OECD.

Mechanizm kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego: Modelowe Zasady OECD i Dyrektywa przewidują szczególne traktowanie tzw. kwalifikowanych zwrotnych kredytów podatkowych (dalej jako "QRTC"). W praktyce, w ramach kalkulacji efektywnej stawki podatku dla celów Filaru 2, podatnik ma prawo zwiększyć wartość opodatkowania o kwotę zastosowanej ulgi, o ile ta ulga spełnia definicję QRTC.

Taki mechanizm zmniejsza ryzyko objęcia podmiotu korzystającego z ulg podatkowych mechanizmem podatku wyrównawczego w ramach Filaru 2.

Zgodnie z art. 3 pkt 38 Dyrektywy, do kategorii QRTC zalicza się **zwrotny kredyt podatkowy, wypłacany w formie płatności gotówkowej lub ekwiwalentu środków pieniężnych w ciągu czterech lat od daty, od której podatnik jest uprawniony do otrzymania zwrotnego kredytu podatkowego.**

Mając na uwadze obecną praktykę poszczególnych państw implementujących zasady Filaru 2, powszechnie stosowanym rozwiązaniem, które ma zagwarantować efektywność wsparcia działań innowacyjnych także po reformie opodatkowania dochodów, poprzez wpisanie się w definicję QRTC, jest wprowadzenie zwrotu niewykorzystanej ulgi badawczo-rozwojowej. Tego typu rozwiązanie funkcjonuje m.in. Wielkiej Brytanii, Kanadzie, Irlandii, Australii, Nowej Zelandii, Norwegii, Hiszpanii czy Belgii. Warto podkreślić, że niektóre z jurysdykcji dokonały modyfikacji zasad wsparcia już po skonkludowaniu prac w zakresie Filaru 2 przez OECD.

W polskim systemie podatku dochodowego, kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy odnosi się do m.in. ulgi badawczo - rozwojowej (dalej jako "ulga B+R"), w zakresie w jakim

	<p>przysługuje jej zwrot. Zgodnie z art. 18da ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako “ustawa o CIT”) i, odpowiednio, art. 26ea ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej jako “ustawa o PIT”) zwrot przysługuje podatnikowi, który poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia z tytułu ulgi B+R. Jednakże, prawo do zwrotu nie przysługuje wszystkim podatnikom, ale wyłącznie rozpoczynającym prowadzenie działalności w roku podatkowym. W stosunku do podatników posiadających status mikro, małego albo średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, prawo takie przysługuje również w roku następnym. Tym samym, w brzmieniu obecnych przepisów ustawy o CIT (oraz odpowiednio ustawy o PIT), prawo do zwrotu niewykorzystanej ulgi B+R jest ograniczone zarówno czasowo, jak i podmiotowo, tj. do roku od rozpoczęcia działalności dla wszystkich podatników oraz do roku kolejnego - wyłącznie dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców. W konsekwencji, zasadniczo większość podatników objętych Filarem 2 nie będzie uprawnionych do skorzystania z możliwości zwrotu.</p> <p>Rekomendowane rozwiązanie: Proponujemy zatem, aby stosowne regulacje dające możliwość uzyskania zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R przez <u>wszystkich</u> podatników uprawnionych do zastosowania tej ulgi, znalazły odzwierciedlenie w przedmiotowym projekcie, lub aby Ministerstwo Finansów rozważyło wdrożenie (jednocześnie z wdrożeniem zasad Filaru 2) dodatkowych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.</p> <p>Zgodnie z taką koncepcją, każdy podatnik będzie mógł skorzystać ze zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, jeśli w ciągu 4 lat (tj. okresie związanym z kwalifikacją ulgi jako QRTC, zgodnie z przywołaną wyżej definicją), o ile nie rozliczy ulgi w inny sposób..</p> <p>Wprowadzenie powszechnej zwrotności ulgi badawczo-rozwojowej pozwoli uznać ulgę B+R za QRTC w rozumieniu Dyrektywy i Modelowych Zasad OECD. W konsekwencji, doprowadzi to do zmniejszenia wpływu globalnego podatku minimalnego na poziom opodatkowania inwestycji w badania i rozwój w Polsce, co należy uznać za działania korzystne z punktu widzenia potencjalnych inwestorów i tym samym pozwoli utrzymać i wzmocnić innowacyjność polskiej gospodarki.</p>	
	<p>Proponujemy wprowadzenie regulacji dającej możliwość uzyskania zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R przez <u>wszystkich</u> podatników uprawnionych do zastosowania tej ulgi. Stosowne przepisy powinny znaleźć odzwierciedlenie w przedmiotowym projekcie, lub Ministerstwo Finansów powinno rozważyć wdrożenie (jednocześnie z wdrożeniem zasad Filaru 2) dodatkowych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

	<p>Zgodnie z taką koncepcją, każdy podatnik będzie mógł skorzystać ze zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, jeśli w ciągu 4 lat (tj. okresie związanym z kwalifikacją ulgi jako QRTC, zgodnie z przywołaną wyżej definicją), o ile nie rozliczy ulgi w inny sposób.. Wprowadzenie powszechnej zwrotności ulgi badawczo-rozwojowej pozwoli uznać ulgę B+R za QRTC w rozumieniu Dyrektywy i Modelowych Zasad OECD. W konsekwencji, doprowadzi to do zmniejszenia wpływu globalnego podatku minimalnego na poziom opodatkowania inwestycji w badania i rozwój w Polsce, co należy uznać za działania korzystne z punktu widzenia potencjalnych inwestorów i tym samym pozwoli utrzymać i wzmocnić innowacyjność polskiej gospodarki.</p>	
<p>Ogólnopolski Związek Producentów AGD i HVAC</p>	<p>W 2021 r. kraje członkowskie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej „OECD”) zatwierdziły dokument stanowiący podstawę globalnej reformy opodatkowania dochodów stanowiący wzorcowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania. Dokument o nazwie „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania” wprowadziły <u>mechanizm wyrównywania opodatkowania</u> tam, gdzie efektywne opodatkowanie dochodu jest niższe niż minimalny poziom 15%.</p> <p>Mając świadomość pozytywnych założeń tzw. Filaru 2 – zwracamy uwagę na fakt, że jego wdrożenie może stanowić zagrożenie dla obecnie ukonstytuowanego i dającego polskiemu rynkowi strategiczne przewagi konkurencyjne, modelu wspierania inwestycji i innowacyjności, opartego również na systemie ulg podatkowych.</p> <p>Korzystanie z ulg i zwolnień zazwyczaj prowadzi do obniżenia wartości opodatkowania dochodu, co z kolei zwiększa ryzyko objęcia podatników korzystających z nich podatkiem wyrównawczym zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD.</p> <p>Modelowe Zasady OECD oraz Dyrektywa przewidują wykorzystanie mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (dalej „KZU”), o której mowa w art. 64 i Projektu. Aby obliczyć efektywną stawkę podatku dla celów Filaru 2, podatnik dzięki mechanizmowi może zwiększyć wartość opodatkowania o kwotę zastosowanej ulgi, pod warunkiem, że spełnia ona definicję KZU.</p> <p>Mając na uwadze powyższe, z perspektywy podmiotów sektora AGD korzystających z ulg podatkowych, mechanizm utrzymuje korzyści z nich płynące, jednocześnie zmniejszając ryzyko objęciem podatkiem wyrównawczym w ramach Filaru 2. Jest to powszechnie stosowane rozwiązanie wykorzystane przez szereg krajów, które ma zapewnić skuteczne wsparcie działań innowacyjnych. Podejście państw po reformie w ramach Filaru 2 (m.in. Australia, Belgia, Hiszpania, Irlandia, Kanada, Norwegia, Wielka Brytania) uwzględnia zwrot nieużytej ulgi badawczo-rozwojowej jako elementu KZU.</p> <p>Postulowane rozwiązanie</p> <p>Zwracamy się zatem z postulatem, aby wraz z implementacją Dyrektywy, wprowadzić zmiany do ustawy o CIT oraz ustawy o PIT w taki sposób, aby rozszerzyć krąg podmiotowy</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

	<p>uprawnionych do skorzystania ze wspomnianej ulgi, o podatników uprawnionych do uzyskania zwrotu nieużytej części ulgi B+R. Zgodnie z taką propozycją, każdy podatnik będzie mógł skorzystać ze zwrotu nieużytej wartości ulgi B+R, pod warunkiem, że nie dokonał jej rozliczenia w ciągu 4 lat liczonych od dnia, w którym nabył prawo do ulgi. Takie podejście zabezpiecza interesy obu stron. Postulowane rozszerzenie kręgu podmiotowego uprawnionych o podatników uprawnionych do uzyskania zwrotu nieużytej części ulgi B+R, pozwoli uznać ulgę B+R za KZU zgodną z Dyrektywą i Modelowymi Zasadami OECD. W efekcie, ograniczy to potencjalnie niekorzystny wpływ globalnego minimalnego podatku na opodatkowanie sektora inwestycji w badania i rozwój w Polsce, nie zaburzając ani atrakcyjności inwestycyjnej polskiego rynku w oczach inwestorów zagranicznych ani innowacyjności polskiej gospodarki.</p>	
<p>Polska Izba Informatyki i Telekomunikacji</p>	<p>(...) Pragniemy jednak zwrócić uwagę na kwestie – które w naszej ocenie – budzą uzasadnione wątpliwości i mogą negatywnie wpłynąć na innowacyjność i konkurencyjność krajowych podmiotów jakimi są ulgi i zwolnienia, szczególnie mechanizm kwalifikowanej zwrotnej ulgi (dalej „KZU”), o której mowa w art. 64 i nast. Projektu.</p> <p>Przez KZU – w rozumieniu Projektu – uznaje się ulgę podatkową polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje, w całości lub w części, w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi.</p> <p>System ulg podatkowych i zachęt stanowi o konkurencyjności inwestycyjnej państw i pozwala na zwiększenie poziomu lokalnych inwestycji. Niekiedy do właśnie rozwiązania podatkowe w tym zakresie są decydujące w procesie wyboru miejsca inwestycji. Przy obliczaniu efektywnej stawki podatku dla celów Drugiego Filaru, podatnik może podwyższyć wartość opodatkowania o kwotę korzyści podatkowej, jeśli ta spełnia kryteria określone dla KZU.</p> <p>W obecnym stanie prawodawstwa, możliwe jest uzyskanie zwrotu w przypadku jednego z najbardziej rozpowszechnionych instrumentów jakim jest tzw. ulga B+R polegająca na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych. Należy jednak nadmienić, że możliwość sięgnięcia po te rozwiązania jest ograniczona, zarówno w zakresie podmiotów, które mogą z niej skorzystać, jak również dopuszczalnych ram czasowych.</p> <p>Biorąc pod uwagę obecną praktykę różnych państw w toku implementacji zasad Filaru Drugiego, szeroko stosowanym rozwiązaniem, które ma sprzyjać wsparciu dla działań</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

		<p>innowacyjnych jest wprowadzenie zwrotu niewykorzystanej ulgi badawczo-rozwojowej w ramach KZU¹².</p> <p>Zwracamy się zatem z postulatem, aby także w ramach procesu implementacji Dyrektywy, rozważyć także możliwość nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rozszerzając krąg podmiotowy uprawnionych do skorzystania ze wspomnianej ulgi o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R.</p> <p>Działanie takie skutkować będzie tym, że niezależnie od ograniczeń podmiotowych, wszyscy podatnicy uprawnieni będą do zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, gdy w okresie 4 lat – wynikającym z KZU – nie dokonają jej rozliczenia w inny sposób. Uznanie bowiem ulgi B+R za KZU będzie możliwe, gdy jej zwrot nie będzie warunkowany dodatkowymi wymogami.</p>	
	Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Celem ulg podatkowych B+R oraz IPBOX jest rozwój innowacyjności poprzez zachęcenie firm, w tym inwestorów zagranicznych, do wytwarzania własności intelektualnej i rejestrowania w Polsce. Jeśli dana ulga podatkowa (np.: B+R, IP BOX) stanowić będzie niekwalifikowaną zwrotną ulgę podatkową podatnicy nie będą mogli zakwalifikować jej jako dochód na potrzeby kalkulacji ETR. Może to spowodować obniżenie ETR do poziomu poniżej 15%, a w efekcie obowiązek zapłaty podatku wyrównawczego.</p> <p>Podjęcie działań w kierunku zmian w systemie ulg podatkowych, tak aby spełniały one definicję kwalifikowanych zwrotnych ulg podatkowych będzie jednocześnie sprzyjać zachowaniu polskiej konkurencyjności podatkowej.</p> <p>Należy zwrócić uwagę, że takie działania podjęły już inne kraje europejskie, które dokonały implementacji przepisów Dyrektywy.</p>	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.
	Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji KIGEiT	<p>Formułując uwagi szczegółowe do Projektu chcielibyśmy odnieść się do mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (dalej „Ulgą Zwrotną Kwalifikowaną”). Została ona zdefiniowana w art. 64 ust.3 Projektu. Definicja legalna tego terminu wskazuje, że jest to ulga „[...] polegająca na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje, w całości lub w części, w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi”.</p>	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.

		<p>Egzemplifikacją ulgi, która wykorzystywana jest powszechnie do stymulacji rozwoju działalności o charakterze innowacyjnym jest tzw. ulga badawczo-rozwojowa (dalej B+R). Daje ona możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z prowadzeniem prac o charakterze właśnie badawczo-rozwojowym. Cechują ją jednak pewne ograniczenia w zakresie stosowania, tak podmiotowe, jak i czasowe, które wynikają z obecnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT).</p> <p>Uwzględniając daleko idące modyfikacje prawa podatkowego o charakterze systemowym, które mają zostać wprowadzone w ramach implementacji Filaru 2 OECD, pragniemy poddać pod rozagę możliwość wprowadzenia rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania ze wspomnianej ulgi o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R.</p> <p>Sprawiłoby to, że bez względu na ograniczenia wynikające z obecnego stanu prawnego, wszyscy podatnicy uprawnieni byłiby do zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, gdy w okresie 4 lat, wskazanym w treści Projektu, nie dokona się jej rozliczenia w innym trybie. Nadanie uldze B+R za charakteru Ulgi Zwrotnej Kwalifikowanej będzie możliwe, gdy jej zwrot nie będzie uzależniony od dodatkowych wymogów. Analogiczne działania przyjęte zostały także w innych porządkach prawnych również w związku z implementacją rozwiązań zaproponowanych przez OECD, co jasno pokazuje, że jest dopuszczalne i nie stoi w sprzeczności z ideą harmonizacji.</p>	
	<p>TPV DISPLAYS POLSKA SP. Z O.O.</p>	<p>Wprowadzenie podatku wyrównawczego może spowodować, że Spółka objęta zwolnieniem z podatku dochodowego będzie musiała zapłacić nawet do 15% podatku od dochodu uzyskanego w strefie ekonomicznej. Ponadto, biorąc pod uwagę, że nadal nie ma właściwych przepisów krajowych, pieniądze z podatku dochodowego wpłyną nie do polskiego budżetu, lecz do budżetu państwa, gdzie znajduje się jednostka dominująca firmy. Co jest niezwykle istotne, Spółka tracąc swoje zwolnienie z podatku dochodowego, tym samym utraci swoje prawa nabyte. W konsekwencji, konieczność zapłaty podatku zniechęci władze Spółki do dalszych inwestycji w Polsce, a może również doprowadzić do przeniesienia fabryki do innego kraju. Międzynarodowa grupa będzie musiała zapłacić podatek wyrównawczy do 15%, w związku z prowadzeniem działalności przez polską spółkę na terenie strefy ekonomicznej gdzie stosuje przysługujące jej zgodnie z prawem zwolnienia w CIT. W ten sposób obecna ulga może nie tylko nie zachęcać, ale wręcz zniechęcać do inwestowania w Polsce i utrzymywania tu firmy.</p> <p>Proponowane w projekcie ustawy odliczenie od podstawy opodatkowania wartości aktywa w postaci odroczonego podatku dochodowego, wartości środków trwałych czy wydatków na wynagrodzenia realnie nie zmniejszy kwoty podatku do dopłaty.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

Spółka wnosi o podjęcie starań o wyjaśnienie sytuacji podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych, zarówno tych z zezwoleniami sprzed 2004 roku, jak również tych, które uzyskały zezwolenie po tej dacie oraz przedsiębiorstw prowadzących działalność w oparciu o Decyzje o Wsparciu.

W pierwszej kolejności, jako przedsiębiorca funkcjonujący w strefie ekonomicznej Spółka oczekuje urzędowej klasyfikacji zwolnień strefowych na potrzeby kalkulacji globalnego podatku wyrównawczego. Specjaliści podnoszą, iż jest to ulga inwestycyjna, a zatem wsparcie bezpośrednio powiązane ze ściśle określonymi wydatkami inwestycyjnymi, co powinno skutkować brakiem dopłaty podatku globalnego. Oceniając całokształt warunków działania w strefie ekonomicznej i udzielonej pomocy publicznej, a nie sam użyty termin „zwolnienia podatkowego”, można stwierdzić, że mamy do czynienia nie ze zwolnieniem podatkowym lecz grantem gotówkowym. To zdaniem wielu prawników i doradców podatkowych najbardziej słuszne podejście. Jeżeli klasyfikacja nie zostanie urzędowo potwierdzona, warto by Polska zwróciła się do organów Unii Europejskiej o sprawdzenie wyłączenia z globalnego podatku dochodów podmiotów funkcjonujących w strefie. Może należy rozważyć inną postać rekompensaty pozbawienia praw nabytych. Zgodnie z wyrokami NSA, zasada ochrony praw nabytych zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących jednostce lub innym podmiotom prywatnym występującym w obrocie prawnym. Oczywiście ochrona praw nabytych nie oznacza nienaruszalności tych praw i nie ma ona charakteru absolutnego. Odstąpienie od zasady ochrony praw nabytych jest jednak dopuszczalne w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada prawno-konstytucyjna.

Spółka jako przedsiębiorca, planując przedsięwzięcie gospodarcze w perspektywie wieloletniej, była świadoma o możliwości wprowadzenia zmian w zasadach rządzących zwolnieniem od podatku dochodowego dochodu uzyskanego z działalności prowadzonej w specjalnej strefie ekonomicznej lecz nie zakładała, że może zostać tą zmianą przez ustawodawcę w sposób niedopuszczalny zaskoczona. Biorąc przy tym pod uwagę, że zmiany mają być wprowadzone bez możliwości pozostawienia przedsiębiorcom odpowiednio dużo czasu na zmodyfikowanie założeń gospodarczych oraz zapewnia im możliwość wyboru - nie ma żadnych wątpliwości że zapisy omawianej regulacji są niezgodne z art. 2 Konstytucji RP jako zasady demokratycznego państwa prawnego.

Trybunał Konstytucyjny zwracał już wielokrotnie uwagę, że na treść tej zasady składa się szereg zasad, które nie zostały ujęte *expressis verbis* w konstytucji, ale które wynikają z istoty i aksjologii demokratycznego państwa prawnego. Do zasad tych należy zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa, z której wynikają liczne dalsze zasady szczegółowe, m. in. zasada poszanowania praw nabytych. U podstaw poszanowania praw nabytych znajduje się dążenie do zapewnienia jednostce

	<p>bezpieczeństwa prawnego i umożliwienia jej racjonalnego planowania przyszłych działań. Konstytucyjna zasada ochrony praw nabytych nie wyklucza stanowienia regulacji ograniczających lub znoszących prawa podmiotowe. Ocena dopuszczalności wyjątków od zasady ochrony praw nabytych wymaga, zdaniem Trybunału, rozważenia na ile oczekiwania jednostki dotyczące ochrony praw nabytych jest usprawiedliwione, ponieważ zasada ochrony praw nabytych chroni wyłącznie oczekiwania usprawiedliwione i racjonalne. Zapisy wynikające z projektu ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek wchodzących w skład grup międzynarodowych i krajowych w sposób nieusprawiedliwiony i niezasadny, pozbawiają podmioty prowadzące działalność na terenie strefy ekonomicznej, korzystania z praw nabytych.</p>	
<p>Krajowa Izba Doradców Podatkowych</p>	<p>Prawa nabyte podmiotów korzystających z ulg + pomysły rozwiązań</p> <p>Jest prawdopodobne, że część podmiotów działających w PSI/SEZ straci w praktyce korzyści podatkowe. Podmioty te co prawda nadal nie będą zobowiązane do płacenia CIT od dochodu zwolnionego - jednak brak zapłaty podatku CIT jako podatku kwalifikowanego będzie negatywnie wpływał na efektywną stawkę podatkową i może skutkować koniecznością zapłaty podatku wyrównawczego. Jednocześnie należy zauważyć, że nie we wszystkich przypadkach ulga jaką jest odliczenie substratu majątkowo – osobowego będzie wystarczającą tarczą przed podatkiem wyrównawczym. W związku z powyższym należy postawić pytanie: czy przewidywane jest skonstruowanie przepisów „ochronnych” uwzględniających prawa nabyte podmiotów, które w określonym reżimie podatkowym zobowiązywały się do wypełnienia szeregu warunków o charakterze jakościowym i ilościowym (w tym do poniesienia wydatków i do zatrudnienia pracowników) celem uzyskania dozwolonych preferencji podatkowych, które w związku z wdrożeniem podatku wyrównawczego mogą stać się iluzoryczne?</p> <p>Jedną z propozycji dla ulgi PSI mógłby być mechanizm zasadający się na dwóch zasadach. Po pierwsze umożliwieniu wyboru dla określenia w jakim zakresie podatnik w danym roku będzie chciał wykorzystać ulgę strefową (czyli jaką część dochodu wyjściowo zwolnionego będzie chciał faktycznie uznać za dochód nie podlegający opodatkowaniu). Zatem przykładowo, jeżeli osiągnął dochód zwolniony w wysokości 100 jednostek i dzięki temu mógłby nie zapłacić 19 jednostek podatku, to w reżimie wyboru mógłby przykładowo uznać, że decyduje się na uznanie za zwolnione jedynie 26 jednostek a reszta dochodu tj. 74 jednostki polegałyby opodatkowaniu (mimo, że zostałyby osiągnięte na podstawie decyzji o wsparciu, dalej: „DOW”). Jednocześnie jednak pula pomocy publicznej w takim przypadku przysługująca temu podatnikowi stopniałaby za ten rok jedynie o około 4,94 jednostek (26 x 19%) a nie o pełne 19 jednostek, gdyby cały dochód podlegał zwolnieniu. Tym samym w tym przykładzie podatnik zapłaciłby „na dochodzie zwolnionym” 14,5 jednostek podatku CIT (74 x 19%). Równoległe do wprowadzenia opcji wyboru wysokości</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

zwolnienia należałoby wydłużyć okres obowiązywania DOW tak aby uwzględnić dłuższy okres utylizacji pomocy publicznej jaki będzie występował w tym rozwiązaniu.

Efekt dla podatku wyrównawczego sprowadza się do tego, że modelując wysokością zwolnienia w podatku CIT (co jest już mechanizmem znanym polskiemu ustawodawstwu – CIT estoński w praktyce oddaje w ręce podatnika decyzję kiedy i w jakiej wysokości zostanie zapłacony zarówno CIT jak i PIT) podatnik uzyska mechanizm „obronny” przed podatkiem wyrównawczym. Jednocześnie nie będzie zużywać pomocy publicznej w sposób „bezproduktywny”. Standardowo bowiem mimo zwolnienia z CIT i zużycia dostępnej pomocy publicznej i tak musiałby dopłacać podatek w formie podatku wyrównawczego. Proponowany mechanizm może okazać się skuteczny ponieważ wykorzystuje fakt, że minimalna stawka podatkowa jest niższa niż efektywna stawka podatkowa kalkulowana dla „standardowo” opodatkowanego podatnika 19% CIT w Polsce (nie stosującego szczególnych ulg podatkowych). Jednocześnie wykorzystując substrat oraz „kalkulację scaloną” – jurisdictional blending jego efekt może być zadawalający aczkolwiek dodatkowo należałoby wydłużyć okres obowiązywania DOW.

W skrócie powyższe rozwiązanie sprowadzałoby się *de lege ferenda* do zmiany ulgi SEZ/PSI w taki sposób, aby podatnik samodzielnie decydował ile zużyje ulgi w danym roku, aby mógł w domyśle zapłacić tyle CIT, aby już nie być zobowiązany do zapłacenia podatku wyrównawczego, jednocześnie nie tracąc dostępnej puli pomocy.

Należałoby rozważyć ten sam mechanizm dla ulgi B+R. Zdarza się bowiem, że podmioty całkowicie kompensują swój CIT tą ulgą. Zatem wprowadzenie indywidualnego miarkowania poziomu wykorzystania ulgi połączone z wydłużeniem okresu do takiego rozliczenia mogłoby wyhamować negatywny wpływ Filaru 2 na tą ulgę.

Niezależnie od powyższego należałoby rozstrzygnąć np. w formie uzasadnienia do nowelizacji w jaki sposób traktować rozliczenie „nadmiaru” ulgi B+R z zaliczkami na PIT od pracowników twórczych. Czy z perspektywy Filaru 2 tego typu rozliczenie stanowi pomniejszenie licznika – (w dzieleniu zmierzającym do ustalenia ETR zgodnie z przepisami Filaru 2), (co byłoby niekorzystne dla podatników). Czy może przez wzgląd, iż w praktyce następuje „transfer ulgi CIT” na rozliczenie w podatku PIT (zaliczki na PIT od pracowników twórczych) jest dla systemu Filaru 2 neutralne? Powyższe wymaga wyjaśnienia w uzasadnieniu projektu.

Stąd oczekiwane jest zapowiadane rozszerzenie uzasadnienia nowelizacji o problematykę wpływu Filaru 2 na polskie ulgi.

**MDDP,
Konfederacja
Lewiatan**

Konieczność uwzględnienia korekt z tytułu wykorzystywanych ulg (w szczególności ulgi PSI pozwalającej na zwolnienie dochodu z CIT w oparciu o art. 17 ust. 1 pkt 34a UPDOP) w dokonywanych korektach będzie szczególnie dotkliwie dla konkurencyjności Polski jako kraju rozważanego przez globalne firmy na umiejscowienie nowej inwestycji (takiej jak fabryka dająca - niejednokrotnie - setki czy nawet tysiące miejsc pracy). Nałożenie obowiązku uwzględniania korekt z tytułu ulg w PSI/SEE powinno być poprzedzone oficjalną kwalifikacją tych ulg na potrzeby podatku wyrównawczego.

Implementacja zasad Filaru 2 może stanowić zagrożenie dla modelu wspierania inwestycji i innowacyjności, opierającego się m.in. na systemie ulg podatkowych. Zastosowanie ulg i zwolnień, co do zasady, skutkuje bowiem obniżeniem wartości opodatkowania dochodu, co z kolei zwiększa ryzyko objęcia podatników z nich korzystających podatkiem wyrównawczym w ramach Modelowych Zasad OECD. Modelowe Zasady OECD i Dyrektywa przewidują szczególne traktowanie tzw. kwalifikowanych zwrotnych kredytów podatkowych (dalej jako "QRTC"). W praktyce, w ramach kalkulacji efektywnej stawki podatku dla celów Filaru 2, podatnik ma prawo zwiększyć wartość opodatkowania o kwotę zastosowanej ulgi, o ile ta ulga spełnia definicję QRTC. Taki mechanizm zmniejsza ryzyko objęcia podmiotu korzystającego z ulg podatkowych mechanizmem podatku wyrównawczego w ramach Filaru 2.

Zgodnie z art. 3 pkt 38 Dyrektywy, do kategorii QRTC zalicza się zwrotny kredyt podatkowy, wypłacany w formie płatności gotówkowej lub ekwiwalentu środków pieniężnych w ciągu czterech lat od daty, od której podatnik jest uprawniony do otrzymania zwrotnego kredytu podatkowego.

Mając na uwadze obecną praktykę poszczególnych państw implementujących zasady Filaru 2, powszechnie stosowanym rozwiązaniem, które ma zagwarantować efektywność wsparcia działań innowacyjnych także po reformie opodatkowania dochodów, poprzez wpisanie się w definicję QRTC, jest wprowadzenie zwrotu niewykorzystanej ulgi badawczo-rozwojowej. Tego typu rozwiązanie funkcjonuje m.in. Wielkiej Brytanii, Kanadzie, Irlandii, Australii, Nowej Zelandii, Norwegii, Hiszpanii czy Belgii.

Warto podkreślić, że niektóre z jurysdykcji dokonały modyfikacji zasad wsparcia już po skonkludowaniu prac w zakresie Filaru 2 przez OECD.

W polskim systemie podatku dochodowego, kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy odnosi się do m.in. ulgi badawczo - rozwojowej (dalej jako "ulga B+R"), w zakresie w jakim przysługuje jej zwrot. Zgodnie z art. 18da ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako "ustawa o CIT") i, odpowiednio, art. 26ea ustawy o podatku

Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.

dochodowym od osób fizycznych (dalej jako "ustawa o PIT") zwrot przysługuje podatnikowi, który poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia z tytułu ulgi B+R. Jednakże, prawo do zwrotu nie przysługuje wszystkim podatnikom, ale wyłącznie rozpoczynającym prowadzenie działalności w roku podatkowym. W stosunku do podatników posiadających status mikro, małego albo średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców, prawo takie przysługuje również w roku następnym.

Tym samym, w brzmieniu obecnych przepisów ustawy o CIT (oraz odpowiednio ustawy o PIT), prawo do zwrotu niewykorzystanej ulgi B+R jest ograniczone zarówno czasowo, jak i podmiotowo, tj. do roku od rozpoczęcia działalności dla wszystkich podatników oraz do roku kolejnego - wyłącznie dla mikro, małych i średnich przedsiębiorców.

W konsekwencji, zasadniczo większość podatników objętych Filarem 2 nie będzie uprawnionych do skorzystania z możliwości zwrotu.

Proponujemy rozważenie wdrożenia (jednocześnie z wdrożeniem zasad Filaru 2) dodatkowych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez możliwość uzyskania zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R przez wszystkich podatników uprawnionych do zastosowania tej ulgi.

Zgodnie z taką koncepcją, każdy podatnik będzie mógł skorzystać ze zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, jeśli w ciągu 4 lat (tj. okresie związanym z kwalifikacją ulgi jako QRTC, zgodnie z przywołaną wyżej definicją), o ile nie rozliczy ulgi w inny sposób..

Wprowadzenie powszechnej zwrotności ulgi badawczo-rozwojowej pozwoli uznać ulgę B+R za QRTC w rozumieniu Dyrektywy i Modelowych Zasad OECD. W konsekwencji, doprowadzi to do zmniejszenia wpływu globalnego podatku minimalnego na poziom opodatkowania inwestycji w badania i rozwój w Polsce, co należy uznać za działania korzystne z punktu widzenia potencjalnych inwestorów i tym samym pozwoli utrzymać i wzmocnić innowacyjność polskiej gospodarki.

Proponujemy także rozważenie wdrożenia zmian dot. zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT. Należy zauważyć, że w znacznej mierze decyzje podejmowane przez podatników o przeprowadzeniu inwestycji uwzględniały w rachunku ekonomicznym korzyści wynikające z zastosowania zwolnienia dochodu w ramach PSI. Zarówno sama inwestycja, jak i proces pozyskiwania decyzji o wsparciu, są procesami kosztownymi i czasochłonnymi. Objęcie podatników posiadających decyzję o wsparciu

		<p>obowiązkiem podatkowym w ramach Pillar II w dużej mierze wypacza sens dalszego funkcjonowania ulgi. Jednocześnie należy zauważyć, że podatnicy mają prawo oczekiwać korzyści podatkowych w okresie wskazanym w decyzji o wsparciu zgodnie z zasadą ochrony praw nabytych. Z tego względu proponujemy wprowadzenie zwrotu pieniężnego przyznawanego podatnikom osiągającym dochód w ramach uzyskanej decyzji o wsparciu (w celu zbliżenia zasad funkcjonowania ulgi PSI do proponowanych zmian dot. ulgi B+R) oraz doprecyzowanie, czy taka ulga będzie stanowiła na gruncie ustawy kwalifikowaną zwrotną ulgę, niekwalifikowaną zwrotną ulgę, kwalifikowaną zbywalną ulgę, bądź też ulgę inną niż ww. (nieuwzględnianą przy kalkulacji ETR).</p>	
	Krajowa Izba Doradców Podatkowych	<p>W kontekście ograniczenia kwotowego zwolnienia przedmiotowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 34 i pkt 34a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zwolnienie dla przedsiębiorców działających na terenie SSE lub PSI) należy doprecyzować, czy dostępny dla podatnika limit zwolnienia określony w odrębnych przepisach, kalkulowany w oparciu o wartość poniesionych kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji można powiększyć o kwoty podatku wyrównawczego zapłaconego przez podatnika lub jego jednostkę dominującą w rozumieniu Ustawy.</p>	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.
	Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.	<p>Wskazujemy na potrzebę ponownego skodyfikowania ulg podatkowych, w szczególności ulg dla podmiotów działających w SSE/PSI oraz ulg dla podmiotów innowacyjnych (jak np. ulga badawczo-rozwojowa).</p> <p>Ulg w podatku CIT stanowią istotną zachętę dla podmiotów polskich (w zakresie rozwijania innowacyjnej działalności gospodarczej) oraz zagranicznych (w zakresie lokowania kapitału w nowe spółki w Polsce).</p> <p>Nie ulega wątpliwości, że krajowy podatek wyrównawczy nie jest kompatybilny z ulgami i zwolnieniami podatkowymi w ich obecnym kształcie, w wielu przypadkach zniweczy ich efekt ekonomiczny i zmniejszy atrakcyjność Polski jako celu inwestycji.</p> <p>Odliczenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego przewidziane w UC20 nie jest w stanie zrekompensować negatywnego wpływu nowych regulacji na sytuację podmiotów korzystających z w/w preferencji.</p> <p>Postulujemy pilne otwarcie debaty z udziałem przedstawicieli różnych środowisk, w tym biznesu i doradców podatkowych, w celu wypracowania w trakcie 2024 roku optymalnego dla polskich przedsiębiorców modelu, który pozwoli pogodzić zachęty inwestycyjne oraz wymogi podatku wyrównawczego.</p>	Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.

	Konfederacja Lewiatan	<p>Wprowadzenie na potrzeby globalnego podatku wyrównawczego podziału na kwalifikowane i niekwalifikowane zwrotne kredyty podatkowe ma istotny wpływ na zobowiązania grup kapitałowych z tytułu globalnego minimalnego podatku dochodowego, a więc i efektywność polityki podatkowej prowadzonej przez dane państwo.</p> <p>Z uwagi na powyższe przedsiębiorcy widzą potrzebę zintensyfikowania prac i konsultacji pod kątem obowiązujących w Polsce ulg podatkowych, takich jak ulga badawczo-rozwojowa, ulgi w Polskiej Strefie Inwestycyjnej czy w specjalnych strefach inwestycyjnych, w celu zachowania oraz wzmocnienia pozycji Polski jako atrakcyjnego państwa do lokowania inwestycji.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>
	MDDP	<p>Pozytywem związanym z tym przepisem (art. 64) jest jedynie fakt, że wiadomo w jaki sposób ma nastąpić "nieuwzględnienie" bądź "uwzględnienie".</p> <p>Poza tym rozwiązanie należy ocenić negatywnie, gdyż korekty polegające na zmniejszeniu księgowego dochodu netto o kwotę określonych w przepisie ulg będą czynić możliwość skorzystania z tych ulg mniej atrakcyjną - w konsekwencji Polska będzie się jawić jako kraj mniej atrakcyjny dla zagranicznych inwestorów (czego jesteście Państwo świadomi wskazując w uzasadnieniu czy OSR, że skutkiem wejścia w życie będzie spadek atrakcyjności Polski jako kraju lokowania zagranicznych inwestycji). Należy mieć na względzie, że nie wszystkie państwa – pomimo zadeklarowania chęci wejścia a w reżim GloBE – na ten moment podjęły kroki legislacyjne konieczne do zaimplementowania wymogów OECD w tym zakresie. Może to oznaczać, że państwa członkowskie UE (w tym Polska) będą omijane przez zagranicznych inwestorów, którzy sami pochodząc z krajów nieimplementujących GloBE wybiorą lokalizacje (dla nowych inwestycji), w których GloBE ich nie dotknie (z uwagi na brak zaimplementowania w tych krajach zasad GloBE w tym zwłaszcza zasady uzupełniającej UTPR).</p> <p>W świetle powyższego konieczne jest znalezienie rozwiązań, który ochronią preferencje podatkowe (ulgi) stosowane w Polsce i w innych państwach członkowskich UE (apel ten powinno się kierować również do instytucji unijnych, które powinny odpowiednio zadbać o konkurencyjność wspólnotowego rynku i jego uczestników). Prosimy zatem o prowadzenie równoległych prac nad regulacjami prawnymi pozwalającymi na ochronę stosowanych ulg podatkowych.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>
	Polskie Towarzystwo Informatyczne	<p>Polskie Towarzystwo Informatyczne pragnie wyrazić swoje głębokie zaniepokojenie wpływem Projektu na klimat inwestycyjny w Polsce, w szczególności w odniesieniu do sektora nowych technologii (w tym dynamicznie rozwijającego się sektora technologii przełomowych), na którą wpływa brak rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania z kwalifikowanej ulgi zwrotnej (Art. 64 ust. 3 Projektu) o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi badawczo-rozwojowej.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

Mając świadomość, że Projekt ma na celu implementację reformy międzynarodowego systemu podatkowego i wprowadzenie do krajowego systemu podatkowego rozwiązania, które przyjęte zostało przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej „OECD”). Regulacja określana jako Filar 2 OECD, dostrzegamy, iż z pewnością przysłuży się zapewnieniu równości warunków konkurencji dla przedsiębiorców na rynkach międzynarodowych oraz ograniczy szkodliwość praktyk unikania opodatkowania.

Pamiętając jednak, że jednym z nadrzędnych celów sprzyjających rozwojowi gospodarstwu jest umożliwienie pracodawcom efektywnego wdrożenia nowych regulacji i procedur bez zbędnego nakładania dodatkowych ograniczeń na sprawnie funkcjonujące mechanizmy, pragniemy apelować o utrzymanie obecnie funkcjonujących i skutecznych warunków do rozwoju inwestycji zagranicznych oraz innowacji w Polsce, których polscy informatycy są beneficjentami oraz współtwórcami.

1. Uwagi do mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (Art. 64 ust 3)

Wśród uwag szczegółowych do Projektu chcielibyśmy odnieść się do mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (dalej „Ulga Zwrotna Kwalifikowana”), która została w Projekcie zdefiniowana w art. 64 ust.3. Definicja legalna tego terminu wskazuje, że jest to ulga „[...] polegająca na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje, w całości lub w części, w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi”.

Przykładem wykorzystania tej ulgi, która wykorzystywana jest powszechnie do pobudzania rozwoju działalności o charakterze innowacyjnym jest tzw. ulga badawczo-rozwojowa (dalej: „B+R”). Daje ona możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z prowadzeniem prac o charakterze właśnie badawczo-rozwojowym. Cechują ją jednak pewne ograniczenia w zakresie stosowania, tak podmiotowe, jak i czasowe, które wynikają z obecnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT).

Uwzględniając daleko idące modyfikacje prawa podatkowego o charakterze systemowym, które mają zostać wprowadzone w ramach implementacji Filaru 2 OECD, apelujemy o wprowadzenie rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania ze wspomnianej ulgi o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R. Analogiczne działania przyjęte zostały także w innych porządkach prawnych (m.in. Belgii, Hiszpanii, Nowej Zelandii, Australii) również w związku z implementacją rozwiązań zaproponowanych przez OECD, co jasno pokazuje, że jest dopuszczalne i nie stoi w sprzeczności z ideą Modelowych Zasad OECD.

Sprawiłoby to, że bez względu na ograniczenia wynikające z obecnego stanu prawnego, wszyscy podatnicy uprawnieni byłiby do zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, gdy w

	<p>okresie 4 lat, wskazanym w treści Projektu, nie dokona się jej rozliczenia w innym trybie. Nadanie uldze B+R za charakteru Ulgi Zwrotnej Kwalifikowanej będzie możliwe, gdy jej zwrot nie będzie uzależniony od dodatkowych wymogów.</p> <p>Zniesienie możliwości efektywnego korzystania z ulg podatkowych może zniechęcać podmioty gospodarcze do inwestowania w nowe zakłady produkcyjne czy też infrastrukturę konieczną i niezbędną do podejmowania działań w zakresie badań i rozwoju. Podmioty gospodarcze funkcjonujące w jej granicach kraju cenią sobie renomę i atrakcyjność jakie polska gospodarka wypracowała na międzynarodowych rynkach. Niezaprzeczalnie jest ona poparta wysokimi kwalifikacjami lokalnej kadry pracowniczej, w tym informatycznej, która wspiera swoją wiedzą i kwalifikacjami rozwój nowych technologii we współpracy z zagranicznymi inwestorami. Pozbawienie się tych atutów w najbliższej przyszłości może spowodować istotny spadek atrakcyjności inwestycyjnej i konkurencyjności Polski, w tym ograniczyć potencjał rozwojowy wykwalifikowanej kadry specjalistów informatycznych oraz odpływ na inne rynki.</p> <p>Mając na uwadze powyższe, postulujemy rozważenie rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania z kwalifikowanej ulgi zwrotnej (Art. 64 ust. 3 Projektu) o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi badawczo-rozwojowej.</p>	
<p>Polskie Towarzystwo Informatyczne</p>	<p>1. Uwagi do mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (Art. 64 ust 3)</p> <p>Wśród uwag szczegółowych do Projektu chcielibyśmy odnieść się do mechanizmu kwalifikowanej zwrotnej ulgi (dalej „Ulga Zwrotna Kwalifikowana”), która została w Projekcie zdefiniowana w art. 64 ust.3. Definicja legalna tego terminu wskazuje, że jest to ulga „[...] polegająca na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje, w całości lub w części, w formie pieniężnej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi”.</p> <p>Przykładem wykorzystania tej ulgi, która wykorzystywana jest powszechnie do pobudzania rozwoju działalności o charakterze innowacyjnym jest tzw. ulga badawczo-rozwojowa (dalej: „B+R”). Daje ona możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków związanych z prowadzeniem prac o charakterze właśnie badawczo-rozwojowym. Cechują ją jednak pewne ograniczenia w zakresie stosowania, tak podmiotowe, jak i czasowe, które wynikają z obecnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT).</p> <p>Uwzględniając daleko idące modyfikacje prawa podatkowego o charakterze systemowym, które mają zostać wprowadzone w ramach implementacji Filaru 2 OECD, apelujemy o wprowadzenie rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania ze wspomnianej ulgi o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi B+R. Analogiczne działania przyjęte zostały także w innych porządkach prawnych (m.in. Belgii,</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

	<p>Hiszpanii, Nowej Zelandii, Australii) również w związku z implementacją rozwiązań zaproponowanych przez OECD, co jasno pokazuje, że jest dopuszczalne i nie stoi w sprzeczności z ideą Modelowych Zasad OECD.</p> <p>Sprawiłoby to, że bez względu na ograniczenia wynikające z obecnego stanu prawnego, wszyscy podatnicy uprawnieni byłiby do zwrotu niewykorzystanej wartości ulgi B+R, gdy w okresie 4 lat, wskazanym w treści Projektu, nie dokona się jej rozliczenia w innym trybie. Nadanie uldze B+R za charakteru Ulgi Zwrotnej Kwalifikowanej będzie możliwe, gdy jej zwrot nie będzie uzależniony od dodatkowych wymogów.</p> <p>Zniesienie możliwości efektywnego korzystania z ulg podatkowych może zniechęcać podmioty gospodarcze do inwestowania w nowe zakłady produkcyjne czy też infrastrukturę konieczną i niezbędną do podejmowania działań w zakresie badań i rozwoju. Podmioty gospodarcze funkcjonujące w jej granicach kraju cenią sobie renomę i atrakcyjność jakie polska gospodarka wypracowała na międzynarodowych rynkach. Niezaprzeczalnie jest ona poparta wysokimi kwalifikacjami lokalnej kadry pracowniczej, w tym informatycznej, która wspiera swoją wiedzę i kwalifikacjami rozwój nowych technologii we współpracy z zagranicznymi inwestorami. Pozbawienie się tych atutów w najbliższej przyszłości może spowodować istotny spadek atrakcyjności inwestycyjnej i konkurencyjności Polski, w tym ograniczyć potencjał rozwojowy wykwalifikowanej kadry specjalistów informatycznych oraz odpływ na inne rynki.</p> <p>Mając na uwadze powyższe, postulujemy rozważenie rozszerzenia podmiotowego uprawnionych do skorzystania z kwalifikowanej ulgi zwrotnej (Art. 64 ust. 3 Projektu) o podatników uprawnionych do zwrotu niewykorzystanej części ulgi badawczo-rozwojowej.</p>	
	Postulaty dotyczące podatku minimalnego	
	<p>Implementacja zasad Filaru 2 spowoduje, że podatnicy będący członkami dużych grup międzynarodowych będą zobowiązani do zapłaty podatku obliczonego w poszczególnych jurysdykcjach w ujednolicony sposób. Jednocześnie Filar 2 realizuje założenia projektu BEPS, czego skutkiem powinno być uniemożliwienie nieakceptowanej erozji bazy podatkowej.</p> <p>W związku z powyższym, dalsze pozostawienie w życiu krajowego podatku minimalnego (art. 24 ca ustawy o CIT), przynajmniej przez podmioty objęte Filarem 2, nie jest zasadne. Krajowy podatek minimalny muszą płacić podatnicy, którzy ponoszą straty podatkowe albo którzy osiągają dochód ale w proporcji niższej niż 2% przychodów. TO z kolei powoduje, że wielu podatników, których działalność nie jest szczególnie dochodowa ale jest oparta na dużych wolumenach, np. tzw. trading, nie będą w stanie osiągnąć zakładanego poziomu dochodowości, co będzie skutkowało koniecznością zapłaty podatku minimalnego.</p>	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji.</p>

		<p>Utrzymanie krajowego podatku minimalnego w połączeniu z implementacją Filaru 2 spowoduje, znaczący spadek atrakcyjności Polski, jako kraju w którym warto inwestować.</p> <p>W związku z powyższym, postulujemy wprowadzenie do Projektu Ustawy przepisu uchylającego z dniem 1 stycznia 2024 r. art. 24c ustawy o CIT. Regulacja ta stanowi nieprzemyślane i profiskalne rozwiązanie opracowane przez twórców tzw. Polskiego Ładu, które nie przyniesie wymiernych korzyści dla budżetu państwa¹³.</p> <p>Niezależnie od powyższego, w przypadku chęci utrzymania krajowego podatku minimalnego w życiu postulujemy jego zmianę poprzez rozszerzenie katalogu wyłączeń przedmiotowych. Obecnie katalog wyłączeń branżowych z krajowego podatku minimalnego nie jest adekwatny i należałoby go głęboko przemyśleć i rozszerzyć, w szczególności na podmioty: prowadzące działalność gospodarczą w zakresie recyklingu i odzysku oraz handlujące towarami, np. metalami których ceny zależą bezpośrednio lub pośrednio od notowań na światowych rynkach (obecnie tego typu wyłączenie ma zastosowanie wyłącznie do podmiotów wydobywających kopaliny— por. art, 24c ust. 14 pkt 5 lit. b) ustawy o CIT).</p>	
		Pozostałe postulaty dotyczące przepisów ustawy CIT	
	Związek Przedsiębiorstw Finansowych w Polsce, podobnie: Konfederacja Lewiatan i Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej	<p>Zgodnie z art. 94 ust. 1 Projektu ustawy, podatki kwalifikowane jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową odnoszące się do jej dochodu pasywnego przydziela się tej jednostce wg kwot określonych w pkt. 1-2. W świetle art. 94 ust. 3 Projektu ustawy, przez dochód pasywny jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową, rozumie się sumę kwot ujętych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dywidend lub wypłat o podobnym charakterze, 2) odsetek lub płatności o podobnym charakterze, 3) czynszu, 4) opłat licencyjnych, 5) umownego prawa do płatności przez czas określony, w szczególności renty, 	<p>Uwaga odnosi się do materii, która wykracza poza wymagany zakres implementacji (postulat zmiany art. 24a ustawy CIT).</p>

¹³ Na marginesie warto wskazać, że ustawa CIT zawiera więcej tego typu nieefektywnych regulacji, Przykładowo tzw. podatek od przerzuconych dochodów pozwolił na osiągnięcie w 2023 r. wpływów budżetowych na poziomie 9,4 mln zł, poprzez wpłaty dokonane przez 14 podatników, z czego 80% zostało wpłacone przez jednego podatnika (Coraz więcej nowych podatników. Korzystają doradcy, a nie budżet, „Gazeta Prawna”, 10 października 2023 r., <https://podatki.gazetaprawna.pl/artvkuly/9318104.coraz-wieceino-ch-odatkow-korz-sta-a-dorad-a-nie-budzet.html>). Można pokusić się o tezę, że koszty dostosowania się do tego typu przepisów przez podatników znacząco przewyższają wpływy budżetowe wynikające z ich obowiązywania.

6) dochodów z nieruchomości (majątku), który jest źródłem płatności, o których mowa w pkt 1–5, innych niż wymienionych w tych przepisach.

W kontekście wyżej wymienionych regulacji warto uwzględnić m. in. treść art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b tiret trzeci ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym zagraniczną jednostką kontrolowaną jest m. in. jednostka której co najmniej 33% przychodów pochodzi z wierzytelności. Oznacza to, że katalog dochodów pasywnych określony w Projekcie ustawie nie pokrywa się z listą przychodów o charakterze pasywnym warunkujących (wraz z innymi warunkami wymienionymi w art. 24a ust. 3 pkt 3) identyfikację zagranicznych jednostek kontrolowanych na podstawie regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (m. in. tak jak wskazano powyżej: w zakresie dochodów z wierzytelności).

Przy czym katalog dochodów pasywnych odzwierciedlony w Projekcie ustawy jest zgodny z Dyrektywą o opodatkowaniu wyrównawczym, dlatego postuluje się zmianę treści art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w taki sposób, aby lista przychodów o charakterze pasywnym tam wymieniona była spójna z definicją dochodów pasywnych odzwierciedlonych w regulacjach o podatku wyrównawczym w takim stopniu, który umożliwi zachowanie zgodności ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z postanowieniami Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego („dyrektywa ATAD”).

Podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa:

Brak zgłoszeń w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa.

TYTUŁ PROJEKTU		Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (UC20)		
TYTUŁ WDRAŻANEGO AKTU PRAWNEGO / WDRAŻANYCH AKTÓW PRAWNYCH		Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii		
WYJAŚNIENIE TERMINU WEJŚCIA W ŻYCIE PROJEKTU / PROJEKTÓW				
JEDN. RED.	TREŚĆ PRZEPISU UE	KONIECZNOŚĆ WDROŻENIA TAK / NIE*	JEDN. RED.	TREŚĆ PRZEPISU / PRZEPISÓW PROJEKTU
Art. 1	<p>1. Niniejszą dyrektywą ustanawia się wspólne środki dotyczące minimalnego skutecznego opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw (MNE) i dużych grup krajowych w postaci:</p> <p>a) zasady włączenia dochodu do opodatkowania (IIR), zgodnie z którą jednostka dominująca grupy MNE lub dużej grupy krajowej oblicza i płaci przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy; oraz</p> <p>b) zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR), zgodnie z którą jednostka składowa grupy MNE rozlicza dodatkowe obciążenie podatkowe równe jej udziałowi w podatku wyrównawczym, który nie został naliczony na podstawie zasady IIR w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy.</p> <p>2. Państwa członkowskie mogą zdecydować się na stosowanie kwalifikowanego krajowego podatku</p>	NIE		

	wyrównawczego, zgodnie z którym podatek wyrównawczy będzie obliczany i uiszczany od nadwyżki zysku wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w ich jurysdykcji zgodnie z niniejszą dyrektywą.			
Art. 2 ust. 1	1. Niniejszą dyrektywę stosuje się do jednostek składowych z siedzibą w państwie członkowskim, będących członkami grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym swojej jednostki dominującej najwyższego szczebla w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających badany rok podatkowy wykazała roczny przychód w wysokości co najmniej 750 000 000 EUR, łącznie z przychodem jednostek wyłączonych, o których mowa w ust. 3.	TAK	Art. 4 ust. 1 - 3	<p>Art. 4. 1. Przepisy ustawy mają 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.</p> <p>2. Przez minimalny przychód grupowy, o którym mowa w ust. 1, rozumie się roczny przychód grupy międzynarodowej lub grupy krajowej wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, wynoszący co najmniej 750 000 000 euro.</p> <p>3. Minimalny przychód grupowy ustala się:</p> <p>1) z uwzględnieniem przychodów jednostek wyłączonych;</p> <p>2) z uwzględnieniem korekt dokonanych w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej – w przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie grupy zostało sporządzone na podstawie zatwierdzonego standardu rachunkowości innego niż akceptowalny standard rachunkowości;</p> <p>3) na podstawie rocznego skonsolidowanego przychodu wynikającego z hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania.</p>
Art. 2 ust. 2	2. Jeżeli co najmniej jeden rok z czterech lat podatkowych, o których mowa w ust. 1, jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy, próg przychodu, o którym mowa w tym ustępie, dostosowuje się proporcjonalnie w odniesieniu do każdego z tych lat podatkowych.	Tak	Art. 4 ust. 5	<p>Art. 4. 5. W przypadku gdy rok podatkowy jest inny niż dwanaście miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 1, ustala się jako iloczyn liczby miesięcy tego roku podatkowego oraz kwoty 62 500 000 euro.</p>
Art. 2 ust. 3	3. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do następujących jednostek („jednostki wyłączone”):	TAK	Art. 5 ust. 1-2	<p>Art. 5. 1. Przepisów ustawy nie stosuje się do jednostek wyłączonych, chyba że ustawa stanowi inaczej.</p>

	<p>a) podmioty rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje nienastawione na zysk, fundusze emerytalne, fundusze inwestycyjne, które są jednostką dominującą najwyższego szczebla lub wehikuły inwestujące w nieruchomości, które są jednostką dominującą najwyższego szczebla;</p> <p>b) jednostki, w przypadku których co najmniej 95 % ich wartości należy do co najmniej jednej z jednostek, o których mowa w lit. a), bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, oraz:</p> <p>(i) których działalność polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów lub inwestowaniu środków finansowych na rzecz jednostki lub jednostek, o których mowa w lit. a); lub</p> <p>(ii) które prowadzą wyłącznie działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostkę lub jednostki, o których mowa w lit. a);</p> <p>c) jednostki, w przypadku których co najmniej 85 % ich wartości należy, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, do co najmniej jednej z jednostek, o których mowa w lit. a), z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, pod warunkiem, że zasadniczo cały ich dochód pochodzi z dywidend lub zysków</p>			<p>2. Przez jednostki wyłączone rozumie się:</p> <p>1) jednostki rządowe;</p> <p>2) organizacje międzynarodowe;</p> <p>3) organizacje nienastawione na zysk;</p> <p>4) fundusze emerytalne;</p> <p>5) fundusze inwestycyjne będące jednostkami dominującymi najwyższego szczebla;</p> <p>6) jednostki inwestujące w nieruchomości, jeżeli są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla;</p> <p>7) jednostki, w których co najmniej 95% nominalnej wartości ich udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw, należy do jednostek, o których mowa w pkt 1–6, z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, jeżeli:</p> <p>a) prowadzą działalność polegającą wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów, na rzecz jednostek, o których mowa w pkt 1–6, lub</p> <p>b) prowadzą wyłącznie działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostki, o których mowa w pkt 1–6, lub</p> <p>c) prowadzą wyłącznie lub niemal wyłącznie działalność wymienioną w lit a lub b;</p> <p>8) jednostki, w których co najmniej 85% nominalnej wartości ich udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nie posiadających nominalnej wartości –</p>
--	--	--	--	---

	<p>lub strat kapitałowych, które są wyłączone z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty zgodnie z art. 16 ust. 2 lit. b) i c).</p> <p>Na zasadzie odstępstwa od akapitu pierwszego niniejszego ustępu raportująca jednostka składowa może zdecydować, zgodnie z art. 45 ust. 1, że nie będzie traktować jednostki, o której mowa w lit. b) i c) tego akapitu, jako jednostki wyłączonej.</p>			<p>emisyjnej wartości takich udziałów lub praw, należy do jednostek, o których mowa w pkt 1–6, z wyjątkiem jednostek świadczących usługi emerytalne, bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek wyłączonych, jeżeli prawie cały ich dochód pochodzi z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44.</p>
Art. 3 pkt 1	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>1) „jednostka” oznacza dowolne porozumienie prawne, które sporządza odrębne sprawozdanie finansowe, lub dowolną osobę prawną;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 11	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>11) jednostce - rozumie się przez to:</p> <p>a) osobę prawną albo</p> <p>b) porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, które jest zobowiązane do sporządzenia odrębnego sprawozdania finansowego lub sporządza takie odrębne sprawozdanie;</p>
Art. 3 pkt 2	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>2) „jednostka składowa” oznacza:</p> <p>a) dowolną jednostkę, która wchodzi w skład grupy MNE lub dużej grupy krajowej; oraz</p> <p>b) dowolny stały zakład centrali, który wchodzi w skład grupy MNE, o której mowa w lit. a);</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 20	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>20) jednostce składowej – rozumie się przez to:</p> <p>a) jednostkę, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, lub</p> <p>b) stały zakład centrali, która wchodzi w skład grupy międzynarodowej;</p>
Art. 3 pkt 3	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>3) „grupa” oznacza:</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 6	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>6) grupie – rozumie się przez to:</p> <p>a) co najmniej dwie jednostki, pomiędzy którymi istnieją powiązania właścicielskie lub powiązania wynikające ze sprawowania kontroli, zgodnie z akceptowalnym</p>

	<p>a) zbiór jednostek, pomiędzy którymi istnieją powiązania właścicielskie lub powiązania wynikające ze sprawowania kontroli zgodnie z definicją zawartą w przyjętym standardzie rachunkowości finansowej do celów sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, w tym wszelkie jednostki, które mogły zostać wyłączone ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, istotność lub przeznaczenie do sprzedaży; lub</p> <p>b) jednostkę, który posiada co najmniej jeden stały zakład, pod warunkiem że nie wchodzi ona w skład innej grupy zdefiniowanej w lit. a);</p>			<p>standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości stosowanym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym jednostki nieuwzględnione w takim sprawozdaniu finansowym wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar, nieistotność lub przeznaczenie do sprzedaży,</p> <p>b) jednostkę posiadającą co najmniej jeden stały zakład, jeżeli nie wchodzi ona w skład innej grupy, o której mowa w lit. a);</p>
Art. 3 pkt 4	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>4) „grupa MNE” oznacza dowolną grupę, która obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład niemające siedziby w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 9	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: grupie międzynarodowej – rozumie się przez to grupę, w której co najmniej jedna jednostka lub stały zakład nie są zlokalizowane w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka dominująca najwyższego szczebla;</p>
Art. 3 pkt 5	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>5) „duża grupa krajowa” oznacza dowolną grupę, której wszystkie jednostki składowe mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 7	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: grupie krajowej – rozumie się przez to grupę, w której wszystkie jednostki składowe są zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;</p>

<p>Art. 3 pkt 6</p>	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>6) „skonsolidowane sprawozdanie finansowe” oznacza:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej, w którym to sprawozdaniu aktywa, pasywa, dochody, koszty i przepływy pieniężne tej jednostki oraz dowolnych jednostek, w których ma ona udział konsolidujący, są przedstawiane jako aktywa, pasywa, dochody, wydatki i przepływy pieniężne jednej jednostki gospodarczej; b) w przypadku grup zdefiniowanych w pkt 3 lit. b) – sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej; c) sprawozdanie finansowe jednostki dominującej najwyższego szczebla, które nie zostało sporządzone zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej i które zostało następnie skorygowane, aby zapobiec istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji; oraz d) jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza sprawozdania finansowego w sposób opisany w lit. a), b) lub c) – sprawozdanie finansowe, które zostałoby sporządzone, gdyby jednostka dominująca najwyższego szczebla była zobowiązana do 	<p>TAK</p>	<p>Art. 2 ust. 1 pkt 10, pkt 38, art. 4 ust. 3 pkt 2, pkt 3</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>10) hipotetycznym sprawozdaniu finansowym - rozumie się przez to sprawozdanie finansowe które zostałyby sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, gdyby jednostka ta była zobowiązana do sporządzenia takiego sprawozdania zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości albo innym zatwierdzonym standardem rachunkowości z uwzględnieniem korekty w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej – jeżeli ta jednostka nie sporządza sprawozdania finansowego, o którym mowa w pkt 38 lit. a – c;</p> <p>38) skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym - rozumie się przez to:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, w którym aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne tej jednostki oraz jednostek, w których posiada ona udział konsolidujący, są przedstawiane jako aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednej jednostki, b) sprawozdanie finansowe sporządzane przez jednostkę zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości - w przypadku grupy, o której mowa w pkt 6 lit. b, c) sprawozdanie finansowe jednostki dominującej najwyższego szczebla, które nie zostało sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości, skorygowane w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej lub d) hipotetyczne sprawozdanie finansowe; <p>Art. 4.3. Minimalny przychód grupowy ustala się: (...)</p>
---------------------	--	------------	---	--

	<p>sporządzenia takiego sprawozdania finansowego zgodnie z:</p> <p>(i) przyjętym standardem rachunkowości finansowej; lub</p> <p>(ii) innym standardem rachunkowości finansowej oraz pod warunkiem, że takie sprawozdanie finansowe zostało skorygowane, aby zapobiec istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji;</p>			<p>2) z uwzględnieniem korekt dokonanych w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej – w przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie grupy nie zostało sporządzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości;</p> <p>3) na podstawie rocznego skonsolidowanego przychodu wynikającego z hipotetycznego skonsolidowanego sprawozdania.</p>
Art. 3 pkt 7	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>7) „rok podatkowy” oznacza okres obrachunkowy, w odniesieniu do którego jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej sporządza swoje skonsolidowane sprawozdanie finansowe lub – jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego – rok kalendarzowy;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 37	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>37) roku podatkowym - rozumie się przez to:</p> <p>a) rok ustalony dla celów rachunkowych, za który jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej lub grupy krajowej sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, albo</p> <p>b) rok kalendarzowy, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz spełnione są warunki dla hipotetycznego sprawozdania finansowego;</p>
Art. 3 pkt 8	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>8) „raportująca jednostka składowa” oznacza jednostkę składającą deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego zgodnie z art. 44;</p>	TAK	Art. 133 ust. 1	<p>Art. 133. 1. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, informację o opodatkowaniu wyrównawczym za rok podatkowy - do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego.</p>
Art. 3 pkt 9	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p>	TAK	Art. 5 ust. 3	<p>Art. 5. 3. Przez jednostki rządowe rozumie się jednostki, które spełniają łącznie następujące warunki:</p>

	<p>9) „podmiot rządowy” oznacza podmiot, który spełnia wszystkie następujące kryteria:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) wchodzi w skład rządu lub jest w całości własnością rządu, w tym wszelkich jednostek terytorialnych niższego szczebla lub władz lokalnych; b) nie prowadzi działalności handlowej ani gospodarczej i ma głównie na celu: <ul style="list-style-type: none"> (i) pełnienie funkcji rządowej; lub (ii) zarządzanie aktywami tego rządu lub jurysdykcji lub inwestowanie takich aktywów poprzez dokonywanie i utrzymywanie inwestycji, zarządzanie aktywami i powiązaną działalność inwestycyjną na rzecz aktywów tego rządu lub jurysdykcji; c) odpowiada przed rządem za swoje ogólne wyniki i co roku przekazuje rządowi informacje na ten temat; oraz d) jego aktywa przysługują takiemu rządowi po rozwiązaniu i w zakresie, w jakim dokonuje on wypłaty zysku netto, takie zyski netto są wypłacane wyłącznie na rzecz takiego rządu, a żadna część odnośnych zysków netto nie przynosi korzyści żadnej osobie prywatnej; 		<ul style="list-style-type: none"> 1) wchodzi w skład administracji państwowej lub samorządowej lub są w całości jej własnością; 2) nie prowadzą działalności gospodarczej oraz zostały utworzone głównie w celu: <ul style="list-style-type: none"> a) realizacji zadań publicznych właściwych dla administracji państwowej lub samorządowej lub b) gospodarowania nabytym lub powierzonym mieniem państwowym lub samorządowym, w tym przez inwestowanie z wykorzystaniem tego mienia lub zbycie składników takiego mienia; 3) są odpowiedzialne za czynności podejmowane w ramach swojej działalności przed właściwymi organami administracji państwowej lub samorządowej oraz corocznie przekazują tym organom sprawozdanie z takiej działalności; 4) prawo do ich mienia w przypadku likwidacji, rozwiązania lub innej formy utraty ich bytu prawnego oraz prawo do zysku lub nadwyżki środków, o ile podlegają one dystrybucji, przysługuje w całości jednostkom administracji państwowej lub samorządowej.
--	--	--	---

Art. 3 pkt 10	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>10) „organizacja międzynarodowa” oznacza każdą organizację międzyrządową, w tym organizację ponadnarodową, lub agencję lub instytucję będące w całości własnością takich organizacji, która spełnia wszystkie następujące kryteria:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) składa się głównie z rządów; b) zawarła z jurysdykcją, w której ma siedzibę, umowę w sprawie siedziby lub zasadniczo podobne porozumienie, np. uzgodnienia uprawniające biura lub jednostki organizacyjne danej organizacji do korzystania z przywilejów i immunitetów; oraz c) prawo lub dokumenty regulujące tę organizację uniemożliwiają, by jej dochód przynosił korzyści osobom prywatnym; 	TAK	Art. 5 ust.	<p>Art. 5. 4. Przez organizacje międzynarodowe, , rozumie się organizacje międzyrządowe, w tym ponadnarodowe, agencje lub instytucje będące w całości własnością, w jakiejkolwiek formie, takich organizacji, które spełniają łącznie następujące warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) w ich skład wchodzi głównie jurysdykcje; 2) zawarły z jurysdykcją, w której posiadają siedzibę, porozumienie w sprawie siedziby lub porozumienie o podobnym charakterze, w szczególności porozumienie uprawniające ich jednostkę organizacyjną lub biuro regionalne do korzystania, z określonych przywilejów i immunitetów; 3) przepisy prawa lub przepisy wewnętrzne organizacji uniemożliwiają przeznaczenie jej zysku osobom innym niż ta organizacja lub jednostki rządowe.
Art. 3 pkt 11	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>11) „organizacja nienastawiona na zysk” oznacza jednostkę, która spełnia wszystkie następujące kryteria:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ma siedzibę i prowadzi działalność w jurysdykcji siedziby: <ul style="list-style-type: none"> (i) wyłącznie do celów religijnych, charytatywnych, naukowych, artystycznych, kulturalnych, sportowych, 	TAK	Art. 5 ust. 5	<p>Art. 5. 5. Przez organizacje nienastawione na zysk, o których mowa w ust. 1 pkt 3, rozumie się jednostki, które łącznie spełniają następujące warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) prowadzą działalność na terytorium jurysdykcji, w której posiadają rezydencję oraz: <ul style="list-style-type: none"> a) zostały utworzone wyłącznie do celów religijnych, charytatywnych, naukowych, artystycznych, kulturalnych, sportowych, edukacyjnych, zdrowia publicznego, ochrony praw człowieka, ochrony zwierząt, ochrony środowiska lub innych podobnych celów, lub b) działają jako:

	<p>edukacyjnych lub innych podobnych celów; lub</p> <p>(ii) jako organizacja zawodowa, liga przedsiębiorców, izba handlowa, organizacja pracy, organizacja rolnicza lub ogrodnicza, liga obywatelska lub organizacja działająca wyłącznie na rzecz promowania dobrobytu społecznego;</p> <p>b) zasadniczo cały dochód z działalności, o której mowa w lit. a), jest zwolniony z podatku dochodowego w jurysdykcji jej siedziby;</p> <p>c) nie posiada udziałowców ani członków, którzy są właścicielami lub beneficjentami jej dochodu lub aktywów;</p> <p>d) dochód lub aktywa jednostki nie mogą zostać podzielone ani przypisane na rzecz osoby prywatnej lub podmiotu niebędącego jednostką charytatywną, w sposób inny niż:</p> <p>(i) w związku z prowadzeniem przez jednostkę działalności charytatywnej;</p> <p>(ii) jako zapłata rozsądnego wynagrodzenia za wykonane usługi lub za korzystanie z mienia lub kapitału; lub</p> <p>(iii) jako płatność odzwierciedlająca wartość rynkową nieruchomości, którą ta jednostka nabyła; oraz</p>		<ul style="list-style-type: none"> - organizacje zrzeszające zawody, w tym samorządy zawodowe, - organizacje przedsiębiorców, w tym ligi przedsiębiorców, izby gospodarcze lub handlowe, - organizacje pracy, w tym związki zawodowe, - organizacje rolników lub ogrodników, w tym izby rolnicze, - organizacje obywatelskie, - organizacje prowadzone wyłącznie w celu promowania dobrobytu społecznego; <p>2) prawie cały dochód z ich działalności jest zwolniony z podatku dochodowego;</p> <p>3) nie posiadają udziałowców, członków lub innych uczestników o podobnym charakterze, którzy są właścicielami lub beneficjentami ich dochodu lub majątku;</p> <p>4) dochód lub majątek tych jednostek nie może zostać dystrybuowany (przekazany) ani przypisany, w jakiegokolwiek formie, na rzecz osoby innej niż jednostka prowadząca działalność charytatywną, w sposób inny niż:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) w związku z prowadzeniem przez jednostkę działalności charytatywnej, b) jako zapłata godziwego wynagrodzenia za wykonane usługi lub z tytułu korzystania z majątku lub kapitału, c) jako zapłata odzwierciedlająca wartość rynkową nabytego przez tę jednostkę majątku; <p>5) nie prowadzą działalności gospodarczej, która nie jest bezpośrednio związana z celami, dla których zostały utworzone;</p> <p>6) w przypadku rozwiązania lub innej formy utraty ich bytu prawnego, prawo do ich majątku lub przekazanie tego majątku przysługuje lub następuje na rzecz administracji państwowej lub samorządowej państwa rezydencji tej organizacji, lub na rzecz innej organizacji nienastawionej na zysk.</p>
--	---	--	--

	<p>e) po zakończeniu, likwidacji lub rozwiązaniu jednostki, wszystkie jej aktywa mają zostać podzielone na rzecz organizacji nienastawionej na zysk lub rządu, w tym dowolnego podmiotu rządowego jurysdykcji siedziby danej jednostki lub wszelkich jej jednostek terytorialnych niższego szczebla, bądź muszą zostać zwrócone tej organizacji lub rządowi;</p> <p>f) nie prowadzi działalności handlowej lub gospodarczej, która nie jest bezpośrednio związana z celami, dla których została utworzona;</p>			
Art. 3 pkt 12	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>12) „jednostka pośrednicząca” oznacza jednostkę w zakresie, w jakim jest ona transparentna podatkowo w odniesieniu do swoich dochodów, wydatków, zysków lub strat w jurysdykcji, w której została utworzona, chyba że jest rezydentem podatkowym i jest objęta podatkiem kwalifikowanym od swoich dochodów lub zysków w innej jurysdykcji.</p> <p>Uznaje się, że jednostka pośrednicząca jest:</p> <p>a) jednostką transparentną podatkowo w odniesieniu do swoich dochodów, wydatków, zysków lub strat w zakresie, w jakim jest ona transparentna podatkowo w jurysdykcji, w której siedzibę ma jej właściciel;</p>	TAK	Art. 3 ust 1-4, art. 73 ust. 1	<p>Art. 3. 1. Przejrzystość podatkowa to cecha polegająca na traktowaniu przychodów, kosztów, dochodów lub strat danej jednostki zgodnie z przepisami danej jurysdykcji jako odpowiednio osiągniętych lub poniesionych przez właścicieli tej jednostki proporcjonalnie do posiadanego przez nich, bezpośrednio lub pośrednio, udziału w tej jednostce.</p> <p>2. Jednostką pośredniczącą jest jednostka, która jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji jej utworzenia, z wyjątkiem przypadku, gdy taka jednostka jest rezydentem podatkowym innej jurysdykcji, w którym podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.</p> <p>3. Jednostka pośrednicząca jest:</p> <p>1) jednostką transparentną podatkowo – w zakresie w jakim jest przejrzysta podatkowo w odniesieniu do danego właściciela zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tego właściciela;</p> <p>2) odwróconą jednostką hybrydową – w zakresie w jakim nie jest przejrzysta podatkowo w odniesieniu do danego właściciela zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tego właściciela.</p>

	<p>b) odwróconym podmiotem hybrydowym w odniesieniu do swoich dochodów, wydatków, zysków lub strat w zakresie, w jakim nie jest on transparentny podatkowo w jurysdykcji, w której siedzibę ma jego właściciel.</p> <p>Do celów niniejszej definicji „jednostka transparentna podatkowo” oznacza jednostkę, której dochody, wydatki, zyski lub straty są traktowane zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w danej jurysdykcji tak, jak gdyby zostały one uzyskane lub poniesione przez bezpośredniego właściciela tej jednostki proporcjonalnie do jego udziału w tej jednostce.</p> <p>Udział własnościowy w jednostce lub stałym zakładzie będących jednostką składową jest traktowany jak posiadany poprzez strukturę transparentną podatkowo, jeżeli taki udział własnościowy jest posiadany pośrednio poprzez łańcuch jednostek transparentnych podatkowo.</p> <p>Jednostkę składową, która nie jest rezydentem podatkowym i nie podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym ani kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym na podstawie jej miejsca zarządu, miejsca utworzenia lub podobnych kryteriów, traktuje się jak jednostkę pośredniczącą i jednostkę transparentną podatkowo w odniesieniu do jej dochodów, wydatków, zysków lub strat w zakresie, w jakim:</p> <p>a) jej właściciele mają siedzibę w jurysdykcji, która traktuje tę jednostkę jako transparentną podatkowo;</p>		<p>4. Jednostką transparentną podatkowo jest również jednostka składowa, która nie jest rezydentem podatkowym w żadnej jurysdykcji i nie podlega opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym lub krajowym podatkiem wyrównawczym w jurysdykcji, w której została utworzona, posiada zarząd lub są spełnione kryteria o podobnym charakterze, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której są zlokalizowani właściciele takiej jednostki; 2) nie posiada miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w państwie, w którym została utworzona; 3) przychody, koszty, dochody lub straty takiej jednostki nie mogą zostać przypisane do stałego zakładu. <p>5. Jednostką hybrydową jest jednostka, która:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nie jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, oraz 2) jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowany jej właściciel. <p>Art. 73. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej, będącej jednostką składową grupy, pomniejsza się o kwotę księgowego dochodu (straty) netto przypadającą na jej właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi tej grupy i posiadają w takiej jednostce pośredniczącej udziały własnościowe bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo.</p>
--	--	--	--

	<p>b) nie posiada ona miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w jurysdykcji, w której została utworzona; oraz</p> <p>c) dochody, wydatki, zyski lub straty nie mogą zostać przypisane stałemu zakładowi;</p>			
Art. 3 pkt 13	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>13) „stały zakład” oznacza:</p> <p>a) miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajdujące się w jurysdykcji, w której jest ono traktowane jako stały zakład zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, pod warunkiem że jurysdykcja ta opodatkowuje przypisany takiemu miejscu dochód zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, ze zmianami;</p> <p>b) jeżeli brak mającej zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajdujące się w jurysdykcji, która opodatkowuje dochód przypisany takiemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej na zasadzie netto w</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 40, art. 70 ust. 1 pkt 3, Art. 70 ust. 2 pkt 1-2	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>40) stałym zakładzie - rozumie się przez to miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej:</p> <p>a) znajdujące się w jurysdykcji, w której jest ono traktowane jako zakład zgodnie z mającą zastosowanie umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, pod warunkiem że ta jurysdykcja opodatkowuje dochód przypisany takiemu miejscu zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD,</p> <p>b) znajdujące się w jurysdykcji, która opodatkowuje dochód przypisany takiemu miejscu na zasadach właściwych dla podatku dochodowego (zasada netto) w sposób porównywalny do opodatkowania takim podatkiem rezydentów podatkowych tej jurysdykcji – w przypadku braku mającej zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,</p> <p>c) które byłoby traktowane jako zakład zgodnie z Modelową konwencją OECD, pod warunkiem że jurysdykcja, w której znajduje się takie miejsce, miałaby prawo do opodatkowania dochodu przypisanego temu miejscu zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD – w przypadku braku w tej jurysdykcji systemu podatku dochodowego od osób prawnych,</p> <p>d) inne niż miejsce wymienione w lit. a–c, w którym jest prowadzona działalność gospodarcza poza jurysdykcją,</p>

	<p>sposób podobny do tego, w jaki opodatkowuje własnych rezydentów podatkowych;</p> <p>c) jeżeli dana jurysdykcja nie posiada systemu podatku dochodowego od osób prawnych – miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej znajdujące się w takiej jurysdykcji, które byłoby traktowane jako stały zakład zgodnie z Modelową konwencją OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, ze zmianami pod warunkiem że jurysdykcja ta miałaby prawo do opodatkowania dochodu, który zostałby przypisany temu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z art. 7 tej konwencji; lub</p> <p>d) miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub miejsce uznawane za miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które nie zostało opisane w lit. a)–c) i poprzez które prowadzona jest działalność poza jurysdykcją, w której znajduje się jednostka, pod warunkiem, że jurysdykcja ta zwalnia dochód, który można przypisać takiej działalności;</p>			<p>w której jest zlokalizowana centrala, pod warunkiem, że jurysdykcja ta zwalnia lub wyłącza z podatku dochodowego dochód przypisany takiej działalności;</p> <p>Art. 70. 1. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu stanowi dochód (strata):</p> <p>3) zwolniony lub wyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji centrali w zakresie, w jakim dochód ten można przypisać transakcjom prowadzonym poza tą jurysdykcją oraz kosztom, które nie są odliczane do celów podatkowych w jurysdykcji lokalizacji centrali i można przypisać transakcjom prowadzonym poza tą jurysdykcją – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. d.</p> <p>Art. 70. 2. Korekta księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu, o którym mowa w ust. 1, polega na uwzględnieniu wyłącznie przychodów i kosztów, które:</p> <p>1) można przypisać takiej jednostce zgodnie z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania lub mającym zastosowanie prawem krajowym jurysdykcji, w której jednostka ta jest zlokalizowana, bez względu na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz wysokość kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. a lub b;</p> <p>2) zostałyby przypisane takiej jednostce zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Konwencji – w przypadku jednostki składowej spełniającej definicję stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 41 lit. c.</p>
Art. 3 pkt 14	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 15	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:

	<p>14) „jednostka dominująca najwyższego szczebla” oznacza:</p> <p>a) jednostkę, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział konsolidujący w dowolnej innej jednostce i która nie znajduje się w posiadaniu – bezpośrednio lub pośrednio – innej jednostki, która posiadałaby w niej udział konsolidujący; lub</p> <p>b) centralę grupy zdefiniowanej w pkt 3 lit. b);</p>			<p>15) jednostce dominującej niższego szczebla - rozumie się przez to jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy i która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną;</p>
Art. 3 pkt 15	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>15) „minimalna stawka podatkowa” oznacza piętnaście procent (15 %);</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 26	<p>27) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: minimalnej stawce podatkowej - rozumie się przez to stawkę podatkową w wysokości 15%;</p>
Art. 3 pkt 16	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>16) „podatek wyrównawczy” oznacza podatek wyrównawczy obliczany w odniesieniu do jurysdykcji lub jednostki składowej zgodnie z art. 27;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 25	<p>25) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: kwalifikowanym globalnym podatku wyrównawczym - rozumie się przez to podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, który wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania;</p>
Art. 3 pkt 17	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>17) „system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych” oznacza zbiór przepisów podatkowych innych niż kwalifikowana zasada IIR, zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec jednostki zagranicznej lub centrala stałego zakładu podlegają opodatkowaniu od swojego udziału w części</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 36	<p>36) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: przepisach o zagranicznych jednostkach kontrolowanych - rozumie się przez to przepisy art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, inne niż kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec lub uczestnik o podobnym charakterze w zagranicznej jednostce</p>

	lub całości dochodu uzyskanego przez tę zagraniczną jednostkę składową, niezależnie od tego, czy dochód ten jest wypłacany udziałowcowi;			kontrolowanej, będącej jednostką składową, podlega opodatkowaniu od swojego udziału w odniesieniu do całości lub części dochodu osiągniętego przez tę jednostkę, niezależnie od tego, czy ten dochód jest wypłacany temu udziałowcowi lub uczestnikowi;
Art. 3 pkt 18	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>18) „kwalifikowana zasada IIR” oznacza zbiór zasad, które zostały wprowadzone do prawa krajowego danej jurysdykcji, pod warunkiem że jurysdykcja ta nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi zasadami, oraz które:</p> <p>a) są równoważne z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, w dokumencie pt. „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi)” (zwanymi dalej „modelowymi zasadami OECD”), zgodnie z którymi jednostka dominująca grupy MNE lub dużej grupy krajowej oblicza i płaci przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy;</p> <p>b) są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD;</p>		Art. 2 ust. 1 pkt 24, pkt 31	<p>26) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:</p> <p>a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami oraz</p> <p>b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi zasadami OECD, na których podstawie jednostka dominująca grupy międzynarodowej podlega opodatkowaniu wyrównawczemu z tytułu nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy, oraz</p> <p>c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD;</p>

Art. 3 pkt 19	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>19) „nisko opodatkowana jednostka składowa” oznacza:</p> <p>a) jednostkę składową grupy MNE lub dużej grupy krajowej z siedzibą w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania; lub</p> <p>b) bezpieczną jednostkę składową, która – w odniesieniu do roku podatkowego – ma dochód kwalifikowany i jest objęta efektywną stawką podatkową niższą od minimalnej stawki podatkowej;</p>	TAK	Art. 11 ust. 2 pkt 1-2	<p>Art. 11. 2. Przez nisko opodatkowaną jednostkę składową rozumie się:</p> <p>1) jednostkę składową zlokalizowaną w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania;</p> <p>2) bezpieczną jednostkę składową, która osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy i jej efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej;</p>
Art. 3 pkt 20	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>20) „jednostka dominująca niższego szczebla” oznacza jednostkę składową, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy MNE lub dużej grupy krajowej i która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, jednostką dominującą znajdującą się w częściowym posiadaniu, stałym zakładem ani jednostką inwestycyjną;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 15	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>15) jednostce dominującej niższego szczebla - rozumie się przez to jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy i która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną;</p>
Art. 3 pkt 21	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>21) „udział konsolidujący” oznacza udział własnościowy w jednostce, którego posiadacz jest zobowiązany, lub</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 42	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>42) udziale konsolidującym - rozumie się przez to posiadany, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w jednostce, którego właściciel jest zobowiązany do konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej aktywów,</p>

	byłby zobowiązany, do konsolidacji aktywów, pasywów, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki na zasadzie „pozycja po pozycji”, zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej; uznaje się, że centrala posiada udziały konsolidujące w swoich stałych zakładach;			zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych jednostki zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości lub byłby zobowiązany do takiej konsolidacji, gdyby sporządził skonsolidowane sprawozdanie finansowe; uznaje się, że centrala posiada udziały konsolidujące w swoich stałych zakładach;
Art. 3 pkt 22	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 22) „jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu” oznacza jednostkę składową, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy MNE lub dużej grupy krajowej, i w której zyskach udział własnościowy przekraczający 20 % posiadają – bezpośrednio lub pośrednio – osoba lub osoby niebędące jednostkami składowymi grupy MNE lub dużej grupy krajowej i która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, stałym zakładem ani jednostką inwestycyjną;	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 16	16) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: jednostce dominującej w częściowym posiadaniu - rozumie się przez to jednostkę składową, która spełnia łącznie następujące warunki: a) posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy, b) osoby niebędące jednostkami składowymi tej grupy posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 20% praw do udziału w zysku tej jednostki składowej, c) nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, stałym zakładem, jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną;
Art. 3 pkt 23	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 23) „udziały własnościowe” oznaczają wszelkie udziały kapitałowe dające prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki lub stałego zakładu;	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 43	43) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: udziałach własnościowych - rozumie się przez to wszelkie udziały w kapitale dające prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki lub stałego zakładu, przy czym udziały własnościowe w jednostce składowej przypisane do stałego zakładu uznaje się za udziały posiadane przez centralę;
Art. 3 pkt 24	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 24) „jednostka dominująca” oznacza jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 13	13) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: jednostce dominującej - rozumie się przez to jednostkę dominującą najwyższego szczebla, która nie jest jednostką

	jednostką wyłączoną, jednostką dominującą niższego szczebla ani jednostką dominującą znajdującą się w częściowym posiadaniu;			wyłączoną, jednostkę dominującą niższego szczebla oraz jednostkę dominującą w częściowym posiadaniu;
Art. 3 pkt 25	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 25) „przyjęty standard rachunkowości finansowej” oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF lub MSSF przyjęte przez Unię rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1606/2002 (8)) oraz ogólnie przyjęte zasady rachunkowości Australii, Brazylii, Chińskiej Republiki Ludowej, państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego, Hongkongu (Chiny), Japonii, Kanady, Meksyku, Nowej Zelandii, Republiki Indii, Republiki Korei, Rosji, Singapuru, Stanów Zjednoczonych Ameryki, Szwajcarii, państw członkowskich Unii Europejskiej i Zjednoczonego Królestwa;	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 1	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 1) akceptowalnym standardzie rachunkowości – rozumie się przez to: a) właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości państw członkowskich Unii Europejskiej lub innych państw należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub Związku Australijskiego, Federacyjnej Republiki Brazylii, Chińskiej Republiki Ludowej, Specjalnego Regionu Administracyjnego Hongkong Chińskiej Republiki Ludowej, Japonii, Kanady, Meksykańskich Stanów Zjednoczonych, Nowej Zelandii, Republiki Indii, Republiki Korei, Federacji Rosyjskiej, Republiki Singapuru, Stanów Zjednoczonych Ameryki, Konfederacji Szwajcarskiej i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz b) Międzynarodowe Standardy Rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF), o których mowa w rozporządzeniu (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.Urz. UE L 243 z 11.09.2002, str. 1 z późn. zm. ¹⁾);
Art. 3 pkt 26	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 26) „zatwierdzony standard rachunkowości finansowej” oznacza, w odniesieniu do danej jednostki, zbiór	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 48	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 48) zatwierdzonym standardzie rachunkowości – rozumie się przez to właściwe przepisy w zakresie rachunkowości lub inne ogólnie przyjęte zasady rachunkowości, zatwierdzone

¹⁾ Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 216 z 21.08.2007, str. 32 oraz Dz. Urz. UE L 97 z 09.04.2008, str. 62.

	ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, które zatwierdził upoważniony organ ds. rachunkowości w jurysdykcji, w której jednostka ta ma siedzibę; na potrzeby tej definicji upoważniony organ ds. rachunkowości oznacza organ dysponujący w danej jurysdykcji prawnym upoważnieniem do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości do celów sprawozdawczości finansowej;			przez organ dysponujący upoważnieniem prawnym do wydawania, ustanawiania lub przyjmowania standardów rachunkowości dla celów sprawozdawczości finansowej, obowiązujących w jurysdykcji lokalizacji danej jednostki.
Art. 3 pkt 27	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 27) „istotne odstępstwo wpływające na zakłócenie konkurencji” oznacza, w odniesieniu do zastosowania konkretnej zasady lub procedury zgodnie ze zbiorem ogólnie przyjętych zasad rachunkowości, zastosowanie powodujące łączne odchylenie w dochodzie lub kosztach przekraczające 75 000 000 EUR w danym roku podatkowym w porównaniu z kwotą, która została by określona przy zastosowaniu odnośnej zasady lub procedury zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej (MSSF lub MSSF przyjęte przez Unię rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1606/2002);	TAK	Art. 38 ust. 2	Art. 38. 2. Istotna różnica rachunkowa to przekraczająca 75 000 000 euro łącznie dla jednostek składowych grupy, o których mowa w ust. 1, różnica między: 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, a 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF – przy czym tę różnicę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego.
Art. 3 pkt 28	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 28) „kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy” oznacza podatek wyrównawczy, który został wprowadzony do prawa krajowego danej jurysdykcji, pod warunkiem że jurysdykcja ta nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami, oraz który:	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 26	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 26) kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym – rozumie się przez to podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli: a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z przepisami regulującymi ten podatek oraz b) ten podatek przewiduje określenie nadwyżki zysku w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek

	<p>a) przewiduje określenie nadwyżki zysku jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji zgodnie z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD i zastosowanie minimalnej stawki podatkowej do tej nadwyżki zysku w odniesieniu do danej jurysdykcji i jednostek składowych zgodnie z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD; oraz</p> <p>b) jest wymierzany w sposób zgodny z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD;</p>			<p>składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji i opodatkowanie tej nadwyżki z uwzględnieniem minimalnej stawki podatkowej, zgodnie z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD, oraz</p> <p>c) ten podatek jest ustalany i pobierany w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi zasadami OECD;</p>
Art. 3 pkt 29	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>29) „wartość księgową netto rzeczowych aktywów trwałych” oznacza średnią początkowej i końcowej wartości rzeczowych aktywów trwałych po uwzględnieniu sumy wartości odpisów amortyzacyjnych, zmniejszenia wartości i utraty wartości, zgodnie z zapisami w sprawozdaniu finansowym;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 46	<p>46) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych - rozumie się przez to połowę sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych określonych w sprawozdaniu finansowym odpowiednio na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty ich wartości, przy czym jeżeli dany standard rachunkowości uwzględnia w rzeczowych aktywach trwałych środki pieniężne lub ekwiwalenty tych środków, wartości niematerialne i prawne, lub aktywa finansowe, w celu ustalenia tej wartości księgowej nie uwzględnia się takich składników aktywów;</p>
Art. 3 pkt 30	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 18	<p>a) fundusz inwestycyjny lub</p>

	<p>30) „jednostka inwestycyjna” oznacza:</p> <p>a) fundusz inwestycyjny lub wehikuł inwestujący w nieruchomości;</p> <p>b) jednostkę, posiadaną w co najmniej 95 % bezpośrednio przez jednostkę, o której mowa w lit. a) lub poprzez łańcuch takich jednostek i której działalność polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów lub inwestowaniu środków finansowych na rzecz takich jednostek; lub</p> <p>c) jednostkę, posiadaną w co najmniej 85 % swojej wartości przez jednostkę, o której mowa w lit. a), pod warunkiem że zasadniczo cały jej dochód pochodzi z dywidend bądź zysków lub strat kapitałowych, które są wyłączone z obliczania dochodu kwalifikowanego lub straty do celów niniejszej dyrektywy;</p>			<p>b) jednostkę inwestującą w nieruchomości, lub</p> <p>c) jednostkę spełniającą łącznie następujące warunki:</p> <p>– co najmniej 95% nominalnej wartości udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nie posiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw w takiej jednostce należy do funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, bezpośrednio lub za pośrednictwem funduszy inwestycyjnych lub jednostek inwestujących w nieruchomości,</p> <p>– działalność takiej jednostki polega wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu, lub lokowaniu środków finansowych, w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów, na rzecz funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, lub</p> <p>d) jednostkę, w której co najmniej 85% nominalnej wartości udziałów lub praw o podobnym charakterze, a w przypadku udziałów lub praw nieposiadających nominalnej wartości – emisyjnej wartości takich udziałów lub praw w takiej jednostce, należy bezpośrednio do funduszu inwestycyjnego lub jednostki inwestującej w nieruchomości, jeżeli prawie cały jej dochód pochodzi z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44.</p> <p>3;</p>
Art. 3 pkt 31	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>31) „fundusz inwestycyjny” oznacza jednostkę lub porozumienie spełniające wszystkie następujące warunki:</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 5	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>5) funduszu inwestycyjnym – rozumie się przez to osobę prawną lub porozumienie umowne, w tym jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, które spełniają łącznie następujące warunki:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> a) służy gromadzeniu aktywów finansowych lub niefinansowych od pewnej liczby inwestorów, z których nie wszyscy są powiązani; b) inwestuje zgodnie z określoną polityką inwestycyjną; c) umożliwia inwestorom obniżenie kosztów transakcji, badań i analiz lub zbiorowe rozłożenie ryzyka; d) ma na celu głównie generowanie dochodu lub zysków z inwestycji lub ochronę przed określonym lub ogólnym zdarzeniem lub rezultatem; e) inwestorzy mają prawo do zwrotu z aktywów funduszu lub dochodu uzyskanego z tych aktywów na podstawie dokonanej przez nich wpłaty; f) fundusz lub zarządzanie nim podlegają systemowi regulacyjnemu, w tym stosownym regulacjom w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy i w zakresie ochrony inwestorów, w odniesieniu do funduszy inwestycyjnych w jurysdykcji, w której został on utworzony lub jest zarządzany; oraz g) funduszem zarządzają, w imieniu inwestorów, podmioty zawodowo zajmujące się zarządzaniem funduszami inwestycyjnymi; 		<ul style="list-style-type: none"> a) przedmiotem ich działalności jest zbieranie aktywów od wielu inwestorów, gdzie co najmniej jeden z tych inwestorów nie jest osobą powiązaną z innymi inwestorami, b) lokują zebrane aktywa zgodnie z określoną polityką inwestycyjną, c) wspólne inwestowanie za ich pośrednictwem pozwala inwestorom na obniżenie kosztów transakcji, badań i analiz lub dywersyfikację ryzyka inwestycyjnego, d) mają na celu głównie osiągnięcie zysków z inwestycji lub ochronę przed określonym lub ogólnym zdarzeniem, w tym ochronę wartości aktywów, e) dokonane do nich wpłaty na nabycie tytułów uczestnictwa uprawniają inwestorów do ich zwrotu z aktywów funduszu lub zysku uzyskanego z tych aktywów, f) prowadzą działalność lub są zarządzane na podstawie przepisów zapewniających ochronę interesów inwestorów oraz przeciwdziałających praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, obowiązujących w jurysdykcji ich utworzenia lub jurysdykcji, w której posiada siedzibę osoba nimi zarządzająca, g) są zarządzane przez osoby zawodowo zajmujące się ich zarządzaniem;
--	--	--	--

Art. 3 pkt 32	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>32) „wehikuł inwestujący w nieruchomości” oznacza jednostkę będącą w posiadaniu dużej grupy osób, która posiada głównie nieruchomości i która podlega jednemu poziomowi opodatkowania, albo po stronie wehikułu, albo po stronie posiadaczy udziałów, z możliwością odroczenia na okres nieprzekraczający jednego roku;</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 17	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>17) jednostce inwestującej w nieruchomości - rozumie się przez to jednostkę, która spełnia łącznie następujące warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) własność udziałów w tej jednostce lub praw o podobnym charakterze jest rozproszona, b) co najmniej 50% wartości bilansowej jej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości, c) dochód tej jednostki podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym przez tę jednostkę albo przez właścicieli udziałów w tej jednostce lub praw o podobnym charakterze, przy czym warunek uważa się za spełniony w przypadku odroczenia takiego opodatkowania na okres nieprzekraczający jednego roku;
Art. 3 pkt 33	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>33) „fundusz emerytalny” oznacza:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) jednostkę, która została utworzona i prowadzi działalność w danej jurysdykcji wyłącznie lub niemal wyłącznie w celu administrowania świadczeniami emerytalnymi oraz świadczeniami dodatkowymi lub ubocznymi dla osób fizycznych lub zapewniania takich świadczeń, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> (i) jednostka ta jest jako taka regulowana przez tę jurysdykcję lub przez jedną z jej jednostek terytorialnych niższego szczebla lub władze lokalne; lub (ii) świadczenia te są zabezpieczone lub w inny sposób chronione na mocy przepisów 	TAK	Art. 5 ust. 6 pkt 1	<p>Art. 5.6. Przez fundusze emerytalne rozumie się:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) jednostki, które zostały utworzone i działają wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu zarządzania, administrowania lub dostarczania świadczeń emerytalnych i świadczeń uzupełniających lub związanych ze świadczeniami emerytalnymi na rzecz osób fizycznych, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> a) jednostki takie są uregulowane w takim charakterze przez jurysdykcję ich siedziby lub jedną z jej jednostek terytorialnych lub władz lokalnych lub b) te świadczenia są zabezpieczone lub w inny sposób chronione na mocy przepisów jurysdykcji siedziby tych jednostek i finansowane z puli aktywów posiadanych w ramach porozumienia powierniczego lub przez powiernika w celu zabezpieczenia wykonania odpowiednich świadczeń w przypadku niewypłacalności grupy;

	<p>krajowych i finansowane z puli aktywów posiadanych w ramach porozumienia powierniczego lub poprzez ustanawiającego w celu zabezpieczenia wykonania odpowiednich zobowiązań emerytalnych w przypadku niewypłacalności grupy MNE i dużych grup krajowych;</p> <p>b) jednostkę świadczącą usługi emerytalne;</p>			
Art. 3 pkt 34	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>34) „jednostka świadcząca usługi emerytalne” oznacza jednostkę, która została utworzona i prowadzi działalność wyłącznie lub niemal wyłącznie w celu inwestowania środków finansowych na rzecz jednostek, o których mowa w pkt 33 lit. a), lub w celu prowadzenia działalności pomocniczej w stosunku do działalności regulowanej, o której mowa w pkt 33 lit. a), pod warunkiem, że jednostka świadcząca usługi emerytalne wchodzi w skład tej samej grupy co jednostki prowadzące taką działalność regulowaną;</p>	TAK	Art. 5 ust. 6 pkt 2, ust. 6	<p>Art. 5. 6. Przez fundusze emerytalne rozumie się:</p> <p>2) jednostki świadczące usługi emerytalne w rozumieniu ust. 7.</p> <p>6. Przez jednostki świadczące usługi emerytalne rozumie się jednostki, które zostały utworzone i działają wyłącznie lub prawie wyłącznie w celu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) inwestowania środków finansowych na rzecz funduszy emerytalnych, o których mowa ust. 5 pkt 1, lub 2) prowadzenia działalności pomocniczej w stosunku do działalności, o której mowa w ust. 5 pkt 1– w przypadku, gdy jednostka świadcząca takie usługi wchodzi w skład tej samej grupy co jednostki prowadzące taką działalność.
Art. 3 pkt 35	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>35) „jurysdykcja o niskim poziomie opodatkowania” oznacza – w odniesieniu do grupy MNE lub dużej grupy krajowej w dowolnym roku podatkowym – państwo członkowskie lub jurysdykcję państwa trzeciego, w których grupa MNE lub duża grupa krajowa posiadają dochód kwalifikowany i są opodatkowane efektywną</p>	TAK	Art. 11 ust. 3	<p>Art. 11. 3. Jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania jest jurysdykcja, w której grupa osiągnęła za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto oraz efektywna stawka podatkowa obliczona dla tej grupy jest niższa od minimalnej stawki podatkowej.</p>

	stawką podatkową niższą od minimalnej stawki podatkowej;			
Art. 3 pkt 36	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>36) „kwalifikowany dochód lub strata” oznacza dochód księgowy netto lub stratę księgową netto jednostki składowej, skorygowane zgodnie z zasadami określonymi w rozdziałach III, VI i VII;</p>	TAK	Art. 41 ust. 1	<p>Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <p>1) korekty z tytułu:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) obciążenia podatkowego netto, b) dywidend wyłączonych, c) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, jeżeli jednostka składowa nie dokonała wyboru, o którym mowa w pkt 2 lit h, d) uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny, e) zysków (straty) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji, f) asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych, g) niedozwolonych kosztów, h) błędów wcześniejszego okresu, i) zmiany zasad rachunkowości, j) naliczonych kosztów emerytalnych, k) wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, l) przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń, m) kapitału Tier I, n) zasady ceny rynkowej; <p>2) korekty wynikające z dokonanych wyborów w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) dywidendy z inwestycji portfelowej, b) wynagrodzenia w formie akcji, c) ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, d) dochodu (straty) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami,, e) skonsolidowanego podejścia księgowego,

				<ul style="list-style-type: none"> f) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe, g) zwolnienia z długu, h) włączenia udziałów własnościowych; <p>3) korekty w zakresie ulg:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, b) kwalifikowanej zbywalnej ulgi, c) innych niż wymienione w lit a i b.
Art. 3 pkt 37	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>37) „wyłączony zwrotny podatek przypisywany” oznacza każdy podatek, inny niż kwalifikowany podatek przypisywany, naliczony lub zapłacony przez jednostkę składową, który to podatek:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) podlega zwrotowi na rzecz beneficjenta rzeczywistego dywidendy wypłacanej przez taką jednostkę składową w odniesieniu do tej dywidendy lub podlega zaliczeniu przez beneficjenta rzeczywistego na poczet zobowiązania podatkowego innego niż zobowiązanie podatkowe z tytułu takiej dywidendy; lub b) podlega zwrotowi na rzecz spółki wypłacającej dywidendę przy wypłacie dywidendy na rzecz udziałowca. <p>Do celów niniejszej definicji kwalifikowany podatek przypisywany oznacza podatek kwalifikowany naliczony</p>	TAK	Art. 79 ust. 2-4	<p>Art. 79. 2. Przez wyłączony przypisany podatek jednostki składowej rozumie się naliczony lub zapłacony podatek kwalifikowany od osiągniętego przez tę jednostkę składową dochodu z tytułu prowadzonej działalności, który w związku z wypłacaną przez tę jednostkę dywidendą, a w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład w związku z dywidendą wypłacaną przez centralę:</p> <p>1) podlega:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) zwrotowi na rzecz tej jednostki składowej lub beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy lub b) zaliczeniu przez tego beneficjenta na poczet zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu podatku od tej dywidendy oraz <p>2) nie stanowi kwalifikowanego przypisanego podatku.</p> <p>3. Przez kwalifikowany przypisany podatek jednostki składowej rozumie się naliczony lub zapłacony podatek kwalifikowany od osiągniętego przez tę jednostkę dochodu z tytułu prowadzonej działalności, który w związku z wypłacaną przez tę jednostkę dywidendą, a w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład w związku z dywidendą wypłacaną przez centralę, podlega:</p> <p>1) zwrotowi na rzecz beneficjenta rzeczywistego tej dywidendy lub</p>

	<p>lub zapłacony przez jednostkę składową, w tym stały zakład, który to podatek podlega zwrotowi na rzecz beneficjenta rzeczywistego dywidendy wypłacanej przez jednostkę składową lub w przypadku podatku kwalifikowanego naliczonego lub zapłaconego przez stały zakład – dywidendy wypłacanej przez centralę lub zaliczeniu przez takiego beneficjenta na poczet zobowiązań, pod warunkiem że zwrot jest wypłacany lub zaliczenie jest dokonywane:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) przez jurysdykcję inną niż jurysdykcja, która nałożyła podatki kwalifikowane; b) na rzecz beneficjenta rzeczywistego dywidendy podlegającej opodatkowaniu według stawki nominalnej co najmniej równej minimalnej stawce podatku od dywidendy otrzymywanej na podstawie prawa krajowego jurysdykcji, która nałożyła podatki kwalifikowane na jednostkę składową; c) na rzecz osoby fizycznej będącej beneficjentem rzeczywistym dywidendy i rezydentem podatkowym w jurysdykcji, która nałożyła podatki kwalifikowane na jednostkę składową, która to osoba podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej co najmniej równej standardowej stawce podatkowej mającej zastosowanie do zwykłego dochodu; lub d) na rzecz podmiotu rządowego, organizacji międzynarodowej, organizacji nienastawionej na zysk będącej rezydentem, funduszu emerytalnego będącego rezydentem, jednostki inwestycyjnej będącej rezydentem i 		<p>2) zaliczeniu przez takiego beneficjenta na poczet zobowiązania podatkowego innego niż z tytułu tej dywidendy.</p> <p>4. Przepis ust. 3 stosuje się w zakresie, w jakim zwrot podatku jest wypłacony lub zaliczony na poczet innych zobowiązań na rzecz:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) beneficjenta rzeczywistego dywidendy, w przypadku gdy: <ul style="list-style-type: none"> a) ten podatek jest wypłacany lub zaliczany zgodnie z przepisami innej jurysdykcji niż jurysdykcja, w której jednostka podlega podatkowi kwalifikowanemu lub b) ta dywidenda podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej nie niższej niż minimalna stawka podatku lub c) beneficjent rzeczywisty dywidendy jest osobą fizyczną i rezydentem podatkowym w jurysdykcji, w której: <ul style="list-style-type: none"> – jednostka składowa wypłacająca tę dywidendę podlega podatkowi kwalifikowanemu oraz – ta osoba fizyczna podlega opodatkowaniu według stawki nominalnej co najmniej równej standardowej stawce podatkowej mającej zastosowanie do zwykłego dochodu lub 2) jednostki rządowej, organizacji międzynarodowej, organizacji nienastawionej na zysk, funduszu emerytalnego będących rezydentami jurysdykcji, w których zostały utworzone i posiadają zarząd, lub 3) jednostki inwestycyjnej będącej rezydentem jurysdykcji, w której została utworzona i podlega nadzorowi, jeżeli ta jednostka nie wchodzi w skład grupy międzynarodowej lub grupy krajowej lub 4) zakładu ubezpieczeń na życie będącego rezydentem jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany, w zakresie w jakim ta dywidenda: <ul style="list-style-type: none"> a) jest otrzymywana w związku z działalnością funduszu emerytalnego będącego rezydentem jurysdykcji, w której został utworzony i posiada zarząd, oraz
--	---	--	--

	<p>niewchodzącej w skład grupy MNE lub dużej grupy krajowej lub zakładu ubezpieczeń na życie będącego rezydentem, w zakresie, w jakim dywidenda jest otrzymywana w związku z działalnością funduszu emerytalnego będącego rezydentem i podlega opodatkowaniu w podobny sposób jak dywidenda otrzymana z funduszu emerytalnego.</p> <p>Do celów lit. d):</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) organizacja nienastawiona na zysk lub fundusz emerytalny są rezydentem w danej jurysdykcji, jeżeli zostały utworzone i są zarządzane w tej jurysdykcji; (ii) jednostka inwestycyjna jest rezydentem w danej jurysdykcji, jeżeli została utworzona i jest regulowana w tej jurysdykcji; (iii) zakład ubezpieczeń na życie jest rezydentem w jurysdykcji, w której ma siedzibę; 			<p>b) podlega opodatkowaniu w podobny sposób jak dywidenda otrzymana przez fundusz emerytalny.</p>
<p>Art. 3 pkt 38</p>	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>38) „kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy” oznacza:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) zwrotny kredyt podatkowy skonstruowany w taki sposób, że ma on zostać zapłacony w formie płatności gotówkowej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki 	<p>TAK</p>	<p>Art. 64 ust. 3</p>	<p>Art. 64. 3. Przez kwalifikowaną zwrotną ulgę, o której mowa w ust. 1 pkt 2 rozumie się ulgę podatkową polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli taki zwrot lub odliczenie podatku przysługuje w całości lub w części w formie pieniężnej lub w formie ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w okresie czterech lat liczonych od dnia, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi. Kwalifikowana zwrotna ulga nie obejmuje wyłączonego przypisywanego podatku lub kwalifikowanego przypisywanego podatku, o których mowa</p>

	<p>składowej w ciągu czterech lat od daty, od której jednostka składowa jest uprawniona do otrzymania zwrotnego kredytu podatkowego zgodnie z przepisami jurysdykcji przyznającej kredyt; lub</p> <p>b) jeżeli kredyt podatkowy podlega zwrotowi w części – część zwrotnego kredytu podatkowego, która jest płatna w formie płatności gotówkowej lub ekwiwalentu środków pieniężnych na rzecz jednostki składowej w ciągu czterech lat od daty, od której jednostka składowa jest uprawniona do otrzymania częściowo zwrotnego kredytu podatkowego.</p> <p>Kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy nie obejmuje żadnej kwoty podatku podlegającego zaliczeniu na poczet zobowiązań lub podlegającego zwrotowi zgodnie z kwalifikowanym podatkiem przypisywanym lub wyłączonym zwrotnym podatkiem przypisywanym;</p>			odpowiednio w art. 79 ust. 2 i 3, które podlegają zwrotowi lub zaliczeniu na poczet innych zobowiązań podatkowych.
Art. 3 pkt 39	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>39) „niekwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy” oznacza kredyt podatkowy, który nie jest kwalifikowanym zwrotnym kredytem podatkowym, ale podlega zwrotowi w całości lub w części;</p>	TAK	Art. 64 ust. 2	Art. 64. 2. Przez niekwalifikowaną zwrotną ulgę, o której mowa w ust. 1 pkt 1 rozumie się ulgę podatkową polegającą na zwrocie lub odliczeniu w całości lub w części kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, niespełniającą warunków kwalifikowanej zwrotnej ulgi.
Art. 3 pkt 40	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 3	3) Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: centrali – rozumie się przez to jednostkę, która uwzględnia w swoim sprawozdaniu finansowym księgowy dochód (stratę) netto stałego zakładu;

	40) „centrala” oznacza jednostkę, która uwzględni w swoim sprawozdaniu finansowym księgowy dochód netto lub księgową stratę netto stałego zakładu;			
Art. 3 pkt 41	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 41) „właściciel jednostki składowej” oznacza jednostkę składową, która posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy MNE lub dużej grupy krajowej;	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 12	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 12) jednostce będącej właścicielem - rozumie się przez to jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w innej jednostce składowej tej samej grupy;
Art. 3 pkt 42	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 42) „kwalifikowany system podatku od osób prawnych oparty na opodatkowaniu wypłaty zysku” oznacza system podatku dochodowego od osób prawnych, który: a) nakłada podatek dochodowy od zysków tylko wtedy, gdy zyski te są wypłacane lub uznawane za wypłacane na rzecz udziałowców lub gdy spółka ponosi pewne wydatki niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej; b) nakłada podatek według stawki co najmniej równej minimalnej stawce podatkowej; oraz c) obowiązywał w dniu 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą;	TAK	Art. 115	Art. 115. 1. Przez system opodatkowania wypłaty zysku rozumie się kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku, o którym mowa w ust. 2. 2. Przez kwalifikowany system opodatkowania wypłaty zysku rozumie się system podatku dochodowego od osób prawnych obowiązujący w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, który spełnia łącznie następujące warunki: 1) nakłada na tę jednostkę podatek dochodowy: a) w związku z dokonaniem przez nią wypłaty zysków i płatności równoważnych z wypłatą zysku na rzecz jej wspólników lub w związku z poniesieniem wydatków niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub innych wydatków o podobnym charakterze, b) według nominalnej stawki nie niższej niż minimalna stawka podatkowa; 2) obowiązywał w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej w dniu 1 lipca 2021 r. lub przed tą datą.
Art. 3 pkt 43	Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 23	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:

	<p>43) „kwalifikowana zasada UTPR” oznacza zbiór zasad, które zostały wprowadzone do prawa krajowego danej jurysdykcji, pod warunkiem że jurysdykcja ta nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi zasadami, oraz które to zasady:</p> <p>a) są równoważne z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD, zgodnie z którymi jurysdykcja pobiera przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym grupy MNE, który nie został naliczony na podstawie zasady IIR w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy MNE;</p> <p>b) są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w niniejszej dyrektywie lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowymi zasadami OECD;</p>			<p>25) kwalifikowanej zasadzie niedostatecznie opodatkowanych zysków – rozumie się przez to przepisy obowiązujące w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, jeżeli:</p> <p>a) ta jurysdykcja nie zapewnia żadnych korzyści związanych z tymi przepisami, oraz</p> <p>b) przepisy te są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z Modelowymi Zasadami OECD, na których podstawie dana jurysdykcja opodatkowuje wyrównawczo nisko opodatkowane jednostki składowe grupy, które nie zostały opodatkowane na podstawie kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania albo na podstawie przepisów o globalnym podatku wyrównawczym oraz</p> <p>c) przepisy te są stosowane w sposób zgodny z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej zgodnie z Modelowymi Zasadami OECD;</p>
Art. 3 pkt 44	<p>Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:</p> <p>44) „wyznaczona jednostka raportująca” oznacza jednostkę składową, inną niż jednostka dominująca najwyższego szczebla, która została wyznaczona przez grupę MNE lub dużą grupę krajową do wypełniania obowiązków określonych w art. 44 w zakresie raportowania w imieniu tej grupy MNE lub tej dużej grupy krajowej.</p>	TAK	Art. 133 ust. 4	<p>Art. 133. 4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku, gdy informacja odpowiadająca informacji, o której mowa w ust. 1, została złożona właściwemu organowi podatkowemu jurysdykcji, z którą Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, obowiązującą w odniesieniu do roku podatkowego, przez:</p> <p>1) jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy międzynarodowej zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lub</p> <p>2) jednostkę składową grupy międzynarodowej inną niż jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji,</p>

				wyznaczoną w tym celu przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla tej grupy międzynarodowej (wyznaczona jednostka raportująca).
Art. 4 ust. 1	<p>1. Do celów niniejszej dyrektywy ustala się, że jednostka inna niż jednostka pośrednicząca ma siedzibę w jurysdykcji, w której jest uznawana za rezydenta do celów podatkowych na podstawie jej miejsca zarządu, jej miejsca utworzenia lub podobnych kryteriów.</p> <p>Jeżeli nie można ustalić siedziby jednostki innej niż jednostka pośrednicząca na podstawie akapitu pierwszego, uznaje się, że ma ona siedzibę w jurysdykcji, w której została utworzona.</p>	TAK	art. 7 ust. 1, ust. 2 pkt 1	<p>Art. 7. 1. Jednostka, inna niż jednostka pośrednicząca, jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest uznawana za rezydenta podatkowego zgodnie z przepisami wewnętrznymi danej jurysdykcji na podstawie miejsca jej zarządu, utworzenia lub innego kryterium o podobnym charakterze, przy czym rezydentem podatkowym Rzeczypospolitej Polskiej jest jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.</p> <p>2. Uznaje się, że:</p> <p>1) jednostka, której lokalizacji nie można ustalić na podstawie ust. 1, – są zlokalizowane w jurysdykcji, w której zostały utworzone.</p>
Art. 4 ust. 2	<p>2. Jednostkę pośredniczącą uznaje się za bezpieczną, chyba że jest ona jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej lub jest zobowiązana do stosowania zasady IIR zgodnie z art. 5, 6, 7 i 8, w którym to przypadku uznaje się, że jednostka pośrednicząca ma siedzibę w jurysdykcji, w której została utworzona.</p>	TAK	Art. 7 ust. 2 pkt 2, ust. 3 pkt 1	<p>Art. 7. 2. Uznaje się, że:</p> <p>2) jednostka pośrednicząca będąca:</p> <p>a) jednostką dominującą najwyższego szczebla lub</p> <p>b) jednostką dominującą, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego albo jednostką obowiązującą do stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania</p> <p>– są zlokalizowane w jurysdykcji, w której zostały utworzone.</p> <p>3. Uznaje się, że:</p> <p>1) jednostka pośrednicząca, inna niż jednostka określona w ust. 2 pkt 2, – nie są zlokalizowane w żadnej jurysdykcji.</p>
Art. 4 ust. 3	<p>3. Ustala się, że stały zakład zdefiniowany w art. 3 pkt 13 lit. a) ma siedzibę w jurysdykcji, w której jest traktowany jako stały zakład i podlega opodatkowaniu</p>	TAK	Art. 7 ust. 3 pkt 2	<p>Art. 7. 3. Uznaje się, że:</p> <p>2) stały zakład, o którym mowa w art. 2 pkt 40 lit. d</p>

	<p>na mocy mającej zastosowanie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.</p> <p>Ustala się, że stały zakład zdefiniowany w art. 3 pkt 13 lit. b) ma siedzibę w jurysdykcji, w której podlega on opodatkowaniu na zasadzie netto ze względu na prowadzenie działalności w tej jurysdykcji.</p> <p>Ustala się, że stały zakład zdefiniowany w art. 3 pkt 13 lit. c) ma siedzibę w jurysdykcji, w której jest zlokalizowany.</p> <p>Stały zakład zdefiniowany w art. 3 pkt 13 lit. d) uznaje się za jednostkę bezpieczeństwa.</p>			<p>– nie są zlokalizowane w żadnej jurysdykcji.</p>
<p>Art. 4 ust. 4</p>	<p>4. Jeżeli dana jednostka składowa ma siedzibę w dwóch jurysdykcjach, w których ma zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, uznaje się, że jednostka składowa ma siedzibę w jurysdykcji, w której jest uznawana za rezydenta do celów podatkowych na mocy takiej umowy podatkowej.</p> <p>Jeżeli mająca zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wymaga, aby właściwe organy osiągnęły porozumienie w sprawie jurysdykcji uznawanej za rezydencję podatkową jednostki składowej, a porozumienie takie nie zostało osiągnięte, zastosowanie ma ust. 5.</p> <p>Jeżeli nie można skorzystać z metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z uwagi na fakt, że jednostka składowa jest rezydentem do celów podatkowych w obu państwach będących stronami tej umowy, zastosowanie ma ust. 5.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 8 ust. 1 pkt 1</p>	<p>Art. 8. 1. Jeżeli jednostka składowa, inna niż stały zakład, jest zlokalizowana na podstawie art. 7 w dwóch jurysdykcjach, między którymi:</p> <p>1) obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – uznaje się, że ta jednostka jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której jest rezydentem podatkowym zgodnie z taką umową;</p>

<p>Art. 4 ust. 5</p>	<p>5. Jeżeli jednostka składowa ma siedzibę w dwóch jurysdykcjach, w których nie obowiązuje mająca zastosowanie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, uznaje się, że dana jednostka składowa ma siedzibę w jurysdykcji, która naliczyła wyższą kwotę podatków kwalifikowanych za dany rok podatkowy.</p> <p>Do celów obliczenia kwoty podatków kwalifikowanych, o których mowa w akapicie pierwszym, nie uwzględnia się kwoty podatku zapłaconego zgodnie z systemem opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych.</p> <p>Jeżeli kwota podatków kwalifikowanych należnych w obu jurysdykcjach jest taka sama lub wynosi zero, uznaje się, że jednostka składowa ma siedzibę w jurysdykcji, w której ma wyższą kwotę wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy obliczoną oddzielnie dla każdej jednostki zgodnie z art. 28.</p> <p>Jeżeli kwota wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy w obu jurysdykcjach jest taka sama lub wynosi zero, jednostkę składową uznaje się za jednostkę bezpieczeństwa, chyba że jest ona jednostką dominującą najwyższego szczebla, w którym to przypadku uznaje się, że ma ona siedzibę w jurysdykcji, w której została utworzona.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 8 ust. 1 pkt 2, ust. 2-3</p>	<p>Art. 8. 1. Jeżeli jednostka składowa, inna niż stały zakład, na podstawie art. 7 jest zlokalizowana w dwóch jurysdykcjach, między którymi:</p> <p>2) nie obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – uznaje się, że ta jednostka jest zlokalizowana w tej jurysdykcji, w której:</p> <p>a) kwota jej podatków kwalifikowanych należnych do zapłaty za dany rok podatkowy jest wyższa, przy czym przy obliczeniu kwoty podatków kwalifikowanych nie uwzględnia się kwoty podatków zapłaconych na podstawie przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych,</p> <p>b) przysługuje jej wyższa kwota obniżenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego – w przypadku gdy kwota podatków kwalifikowanych należnych do zapłaty w tych jurysdykcjach wynosi zero lub jest taka sama.</p> <p>2. W przypadku gdy nie można ustalić lokalizacji jednostki składowej zgodnie z ust. 1 pkt 2 lit. b uznaje się, że taka jednostka:</p> <p>1) jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której została utworzona – w przypadku jednostek dominujących najwyższego szczebla;</p> <p>2) nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji – w przypadku jednostek składowych niebędących jednostkami dominującymi najwyższego szczebla.</p> <p>3. Przepisy ust. 1 pkt 2 i ust. 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy:</p> <p>1) jednostka składowa jest rezydentem podatkowym w obu jurysdykcjach będących stroną umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i z tego względu nie może skorzystać z metod zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu na podstawie tej umowy, lub</p> <p>2) umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wymaga zawarcia porozumienia między właściwymi organami w sprawie ustalenia rezydencji podatkowej jednostki składowej, a to porozumienie nie zostało zawarte do końca piętnastego miesiąca</p>
----------------------	---	------------	--------------------------------------	--

				po zakończeniu roku podatkowego, którego to porozumienie dotyczy.
Art. 4 ust. 6	6. Jeżeli w wyniku zastosowania ust. 4 i 5 uznaje się, że jednostka dominująca ma siedzibę w jurysdykcji, w której nie podlega kwalifikowanej zasadzie IIR, uznaje się, że podlega ona kwalifikowanej zasadzie IIR w drugiej jurysdykcji, chyba że obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zabrania stosowania takiej zasady.	TAK	Art. 8 ust. 4	Art. 8. 4. Jeżeli jednostka dominująca jest zlokalizowana zgodnie z art. 7 w dwóch jurysdykcjach i zgodnie z ust. 1–3 uznaje się ją za zlokalizowaną w jednej z tych jurysdykcji, w której nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, to druga z tych jurysdykcji ma prawo do stosowania tej zasady względem tej jednostki, chyba że jest to niezgodne z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.
Art. 4 ust. 7	7. Jeżeli jednostka składowa zmienia miejsce siedziby w trakcie roku podatkowego, uznaje się, że ma ona siedzibę w jurysdykcji, którą uznano za jej siedzibę na podstawie niniejszego artykułu na początku tego roku podatkowego.	TAK	art. 9	Art. 9. Jeżeli jednostka składowa przeniosta lokalizację w trakcie roku podatkowego do innej jurysdykcji, uznaje się, że jest ona zlokalizowana w tej jurysdykcji, w której była zlokalizowana w pierwszym dniu tego roku podatkowego.
Art. 5 ust. 1	1. Państwa członkowskie zapewniają, aby jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką składową z siedzibą w państwie członkowskim podlegała podatkowi wyrównawczemu za dany rok podatkowy (zwanemu dalej „podatkiem wyrównawczym w ramach IIR”) w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w innej jurysdykcji lub będących jednostkami bezpaństwowymi.	TAK	Art. 10 ust. 1 pkt 1, ust. 4,	Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: 1) jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej; 4. W przypadku, gdy dwie lub więcej jednostek spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.
Art. 5 ust. 2	2. Państwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy jednostka składowa będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej ma siedzibę w państwie członkowskim, które jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania,	TAK		

	jednostka taka podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do siebie samej, jak i wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych danej grupy z siedzibą w tym samym państwie członkowskim.			
Art. 6 ust. 1 i 2	<p>1. Państwa członkowskie zapewniają, aby jednostka dominująca niższego szczebla z siedzibą w państwie członkowskim i posiadana przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla z siedzibą w jurysdykcji państwa trzeciego podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w innej jurysdykcji lub będących jednostkami bezpaństwowymi.</p> <p>2. Państwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy jednostka dominująca niższego szczebla ma siedzibę w państwie członkowskim będącym jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania i jest posiadana przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla z siedzibą w jurysdykcji państwa trzeciego, jednostka taka podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do siebie samej, jak i swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w tym samym państwie członkowskim.</p>	TAK	Art. 10 ust. 1 pkt 2, ust. 4	<p>Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>2) 2) jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączonej lub jednostką składową niepodlegającą kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana,;</p> <p>4. W przypadku, gdy dwie lub więcej jednostek spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.</p>
Art. 6 ust. 3	<p>3. Ust. 1 i 2 nie mają zastosowania w przypadkach, gdy:</p> <p>a) jednostka dominująca najwyższego szczebla podlega kwalifikowanej zasadzie IIR za dany rok podatkowy; lub</p>	TAK	Art. 10 ust. 1 pkt 2, ust. 2, ust. 4, Art. 10 ust. 2	<p>Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>2) jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączonej lub jednostką składową niepodlegającą kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu</p>

	<p>b) inna jednostka dominująca niższego szczebla ma siedzibę w jurysdykcji, w której podlega ona kwalifikowanej zasadzie IIR za dany rok podatkowy, i posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział konsolidujący w danej jednostce dominującej niższego szczebla</p>			<p>do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana,;</p> <p>2. Przepis ust. 1 pkt 2 nie ma zastosowania do jednostek dominujących niższego szczebla, w których udział konsolidujący, bezpośrednio lub pośrednio, posiada inna jednostka dominująca niższego szczebla niebędąca jednostką wyłączoną, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub podlegająca kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana.</p> <p>4. W przypadku, gdy dwie lub więcej jednostek spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.</p> <p>Art. 10. 2. Przepis ust. 1 pkt 2 nie ma zastosowania do jednostek dominujących niższego szczebla, w których udział konsolidujący, bezpośrednio lub pośrednio, posiada inna jednostka dominująca niższego szczebla niebędąca jednostką wyłączoną, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub podlegająca kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana.</p>
Art. 7 ust. 1	<p>1. Państwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy jednostka dominująca niższego szczebla z siedzibą w państwie członkowskim znajduje się w posiadaniu jednostki dominującej najwyższego szczebla, która jest jednostką wyłączoną, dana jednostka dominująca niższego szczebla podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych</p>	TAK	Art. 10 ust. 1 pkt 2, ust. 4	<p>Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>2) jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączoną lub jednostką składową</p>

	jednostek składowych z siedzibą w innej jurysdykcji lub będących jednostkami bezpieczeństwa.			niepodlegającą kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana,;
Art. 7 ust. 2	2. Państwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy jednostka dominująca niższego szczebla z siedzibą w państwie członkowskim będącym jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania znajduje się w posiadaniu jednostki dominującej najwyższego szczebla, która jest jednostką wyłączoną, dana jednostka dominująca niższego szczebla podlegała kwalifikowanej zasadzie IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do siebie samej, jak i swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w tym samym państwie członkowskim.	TAK		4. W przypadku, gdy dwie lub więcej jednostek spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.
Art. 7 ust. 3	3. Ust. 1 i 2 nie mają zastosowania w przypadku gdy inna jednostka dominująca niższego szczebla z siedzibą w jurysdykcji, w której podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania za ten rok podatkowy, i posiada – bezpośrednio lub pośrednio – udział konsolidujący w jednostce dominującej niższego szczebla, o której mowa w ust. 1 i 2.	TAK		
Art. 8 ust. 1	1. Państwa członkowskie zapewniają, aby jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu z siedzibą w państwie członkowskim podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w innej jurysdykcji lub będących jednostkami bezpieczeństwa	TAK	Art. 10 ust. 1 pkt 2-3, ust. 3-4	Art. 10. 1. Podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:
Art. 8 ust. 2	2. Państwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu z siedzibą w państwie członkowskim, które jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, jednostka taka podlegała podatkowi wyrównawczemu w ramach IIR za dany rok podatkowy w odniesieniu do	TAK		2) jednostka dominująca niższego szczebla, w której udział konsolidujący posiada, bezpośrednio lub pośrednio, jednostka dominująca najwyższego szczebla będąca jednostką wyłączoną lub jednostką składową niepodlegającą kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana,;
				3) jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział konsolidujący.

	siebie samej, jak i swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w tym samym państwie członkowskim.			3. Przepis ust. 1 pkt 3 nie ma zastosowania do jednostki dominującej w częściowym posiadaniu, której wszystkie udziały własnościowe, bezpośrednio lub pośrednio, posiada inna jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, niebędąca jednostką wyłączonej, zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub podlegająca kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana. 4. W przypadku, gdy dwie lub więcej jednostek spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.
Art. 8 ust. 3	3. Ust. 1 i 2 nie mają zastosowania w przypadkach, gdy udziały własnościowe w jednostce dominującej znajdującej się w częściowym posiadaniu w całości posiada – bezpośrednio lub pośrednio – inna jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu, która podlega kwalifikowanej zasadzie IIR za dany rok podatkowy.	TAK		
Art. 9 ust. 1	1. Podatek wyrównawczy w ramach IIR należny od jednostki dominującej w odniesieniu do nisko opodatkowanej jednostki składowej na podstawie art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1, art. 7 ust. 1 i art. 8 ust. 1 jest równy podatkowi wyrównawczemu nisko opodatkowanej jednostki składowej, obliczonemu zgodnie z art. 27, pomnożonemu przez przypadający na tę jednostkę dominującą udział w takim podatku wyrównawczym za dany rok podatkowy.	TAK	art. 15 ust. 1-2	Art. 15. 1. Udziałowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się mnożąc jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przez udział procentowy jednostki dominującej. 2. Udział procentowy jednostki dominującej oznacza kwotę wyrażoną w procentach obliczoną według wzoru:
Art. 9 ust. 2	2. Przypadający na jednostkę dominującą udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanej jednostki składowej jest równy odsetkowi udziałów własnościowych jednostki dominującej w dochodzie kwalifikowanym nisko opodatkowanej jednostki składowej. Odsetek ten jest równy dochodowi kwalifikowanemu nisko opodatkowanej jednostki składowej za dany rok podatkowy, pomniejszonemu o kwotę takiego dochodu, którą można przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli, podzielonemu przez dochód kwalifikowany nisko	TAK	art. 15 ust. 1-2	3. Kwota kwalifikowanego dochodu nisko opodatkowanej jednostki składowej, którą można przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli niż jednostka dominująca jest kwotą, którą można by przypisać takim właścicielom, przy założeniu, że: 1) zysk netto nisko opodatkowanej jednostki składowej byłby równy kwalifikowanemu dochodowi takiej jednostki; 2) jednostka dominująca sporządziłaby hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości; 3) jednostka dominująca posiadałaby udział konsolidujący w nisko opodatkowanej jednostce w taki sposób, że wszystkie

	<p>opodatkowanej jednostki składowej za dany rok podatkowy.</p> <p>Kwota dochodu kwalifikowanego, którą można przypisać posiadanym przez innych właścicieli udziałom własnościowym w nisko opodatkowanej jednostce składowej, jest kwotą, która zostałaby potraktowana jako przypisana takim właścicielom zgodnie z zasadami przyjętego standardu rachunkowości finansowej stosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla, gdyby dochód netto nisko opodatkowanej jednostki składowej był równy jej dochodowi kwalifikowanemu oraz gdyby:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) jednostka dominująca sporządziła skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z tym standardem rachunkowości (zwane dalej „hipotetycznymi skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi”); b) jednostka dominująca posiadała udział konsolidujący w nisko opodatkowanej jednostce składowej w taki sposób, że wszystkie dochody i wydatki nisko opodatkowanej jednostki składowej zostały w hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym skonsolidowane na zasadzie „pozycja po pozycji” z dochodami i wydatkami jednostki dominującej; c) cały kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej został przypisany do transakcji z osobami, które nie są jednostkami należącymi do grupy; oraz 		<p>przychody i koszty nisko opodatkowanej jednostki składowej podlegałyby, w hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, konsolidacji pełnej z przychodami i kosztami tej jednostki dominującej;</p> <p>4) cały kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki zostałby przypisany do transakcji z osobami, które nie są jednostkami składowymi grupy międzynarodowej;</p> <p>5) wszystkie udziały własnościowe, które nie są bezpośrednio ani pośrednio w posiadaniu jednostki dominującej, należałyby do właścicieli innych niż jednostki składowe grupy międzynarodowej.</p>
--	---	--	--

	d) wszystkie udziały własnościowe, które nie są bezpośrednio ani pośrednio w posiadaniu jednostki dominującej, należały do osób innych niż jednostki należące do grupy.			
Art. 9 ust. 3	<p>3. Oprócz kwoty przypadającej na jednostkę dominującą zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu podatek wyrównawczy w ramach IIR należny od jednostki dominującej na podstawie art. 5 ust. 2, art. 6 ust. 2, art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 obejmuje, za dany rok podatkowy, zgodnie z art. 27:</p> <p>a) pełną kwotę podatku wyrównawczego obliczonego dla tej jednostki dominującej; oraz</p> <p>b) kwotę podatku wyrównawczego obliczoną dla jej nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, pomnożoną przez przypadający na tę jednostkę dominującą udział w takim podatku wyrównawczym za dany rok podatkowy.</p>	TAK	Art. 12 ust. 3	Art. 12. 3. Globalny podatek wyrównawczy stanowi sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych.
Art. 10	Jeżeli jednostka dominująca z siedzibą w państwie członkowskim posiada udziały własnościowe w nisko opodatkowanej jednostce składowej pośrednio poprzez jednostkę dominującą niższego szczebla lub jednostkę dominującą znajdującą się w częściowym posiadaniu, które podlegają kwalifikowanej zasadzie IIR za dany rok podatkowy, podatek wyrównawczy należny na podstawie art. 5–8 pomniejsza się o kwotę równą części przypadającego na pierwszą wymienioną jednostkę dominującą udziału w podatku wyrównawczym należnym od jednostki dominującej niższego szczebla lub jednostki dominującej znajdującej się w częściowym posiadaniu.	TAK	Art. 10 ust. 4, art. 15 ust. 4	<p>Art. 10. 4. W przypadku, gdy co najmniej dwie jednostki tej samej grupy spełniają warunki uznania za podatnika globalnego podatku wyrównawczego, podatnikami globalnego podatku wyrównawczego są wszystkie te jednostki.</p> <p>Art. 15. 4. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udział własnościowy w jednostce dominującej niższego szczebla lub jednostce dominującej w częściowym posiadaniu, w wyniku czego co najmniej dwie jednostki są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do tej samej nisko opodatkowanej jednostki składowej, udziałowy globalny podatek wyrównawczy jednostki dominującej najwyższego szczebla pomniejsza się o kwotę udziałowego globalnego podatku</p>

				wyrównawczego jednostki dominującej niższego szczebla lub jednostki dominującej w częściowym posiadaniu w odniesieniu do tej nisko opodatkowanej jednostki składowej. Pomniejszenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonuje się o kwotę nieprzekraczającą udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla, a niewykorzystana część nie podlega zwrotowi na rzecz tej jednostki w kolejnych latach podatkowych.
Art. 11 ust. 1	<p>1. Państwa członkowskie mogą zdecydować się na stosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego.</p> <p>Jeżeli państwo członkowskie, w którym mają siedzibę jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej, zdecyduje się na zastosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, wszystkie nisko opodatkowane jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej w tym państwie członkowskim podlegają temu krajowemu podatkowi wyrównawczemu za dany rok podatkowy.</p> <p>Zamiast standardu rachunkowości finansowej stosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, do celów kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego krajowe nadwyżki zysku nisko opodatkowanych jednostek składowych można obliczać na podstawie przyjętego standardu rachunkowości finansowej lub zatwierdzonego standardu rachunkowości finansowej dozwolonego przez upoważniony organ ds. rachunkowości i dostosowanego tak, by zapobiec wszelkim istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji.</p>	NIE	Art. 13 ust. 3, art. 16 ust. 3 pkt 1, Dział III, art. 24 pkt 1 lit a Dział III	<p>Fakultatywny krajowy podatek wyrównawczy został umieszczony w Dziale III projektu.</p> <p>Art. 13. 3. Jeżeli w okresie czterech lat od zakończenia roku podatkowego nie zapłacono kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego za ten rok podatkowy, podatnik:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ponownie oblicza jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za ten rok, przy czym nie pomniejsza tego podatku o ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy; 2) oblicza dodatkowy podatek wyrównawczy. <p>Art. 16. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) braku zapłaty w okresie czterech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13 ust. 3; <p>Art. 24. Podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest:</p>

<p>Art. 11 ust. 2</p>	<p>2. Jeśli jednostka dominująca grupy MNE lub dużej grupy krajowej z siedzibą w państwie członkowskim, a posiadane przez nią bezpośrednio lub pośrednio jednostki składowe z siedzibą albo w tym państwie członkowskim, albo w innej jurysdykcji podlegają kwalifikowanemu krajowemu podatkowi wyrównawczemu za dany rok podatkowy w tych jurysdykcjach, kwotę ewentualnego podatku wyrównawczego obliczonego zgodnie z art. 27, należnego od jednostki dominującej na podstawie art. 5–8, pomniejsza się, maksymalnie do zera, o kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego należnego albo od tej jednostki, albo od tych jednostek składowych.</p> <p>Niezależnie od akapitu pierwszego, jeżeli kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy został obliczony za dany rok podatkowy zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej jednostki dominującej najwyższego szczebla lub z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej (MSSF lub MSSF przyjętymi przez Unię na mocy rozporządzenia (WE) nr 1606/2002), nie oblicza się podatku wyrównawczego zgodnie z art. 27 za ten rok podatkowy w odniesieniu do jednostek składowych tej grupy MNE lub dużej grupy krajowej z siedzibą w tym państwie członkowskim. Niniejszy akapit pozostaje bez uszczerbku dla obliczania ewentualnego dodatkowego podatku wyrównawczego na podstawie art. 29, jeżeli państwo członkowskie nie stosuje kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego do poboru ewentualnego dodatkowego podatku wyrównawczego wynikającego z art. 29.</p>		<p>1) zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>a) jednostka składowa grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, w tym jednostka pośrednicząca, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2;</p>
-----------------------	---	--	---

Art. 11 ust. 3	3. Jeżeli kwota kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego za rok podatkowy nie została zapłacona w ciągu czterech lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w którym był on należny, kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, która nie została zapłacona, dodaje się do jurysdykcyjnego podatku wyrównawczego obliczanego zgodnie z art. 27 ust. 3 i nie może ona zostać pobrana przez państwo członkowskie, które dokonało wyboru zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu.			
Art. 11 ust. 4	4. Państwa członkowskie, które zdecydują się na stosowanie kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, powiadamiają o swoim wyborze Komisję w ciągu czterech miesięcy od przyjęcia krajowych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych wprowadzających kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy. Wybór taki jest ważny przez okres trzech lat i nie może zostać w tym czasie odwołany. Pod koniec każdego trzyletniego okresu wybór jest automatycznie przedłużany, chyba że państwo członkowskie odwoła swój wybór. O każdym odwołaniu takiego wyboru powiadamia się Komisję nie później niż cztery miesiące przed końcem trzyletniego okresu.			
Art. 12 ust. 1	1. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE ma siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego, która nie stosuje kwalifikowanej zasady IIR, lub jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE jest jednostką wyłączonej, państwa członkowskie zapewniają, aby jednostki składowe z siedzibą w Unii podlegały w państwie członkowskim swojej siedziby korekcie, równej kwocie podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej temu	TAK		<p>Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:</p> <p>1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, albo jurysdykcja ta jest państwem o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie</p>

	<p>państwu członkowskiemu za dany rok podatkowy zgodnie z art. 14.</p> <p>W tym celu taka korekta może przybrać formę albo podatku wyrównawczego należnego od tych jednostek składowych, albo odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu tych jednostek składowych, skutkującej kwotą zobowiązania podatkowego niezbędną, by pobrać kwotę podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzieloną temu państwu członkowskiemu.</p>			<p>podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub</p> <p>2) jest jednostką wyłączoną.</p>
Art. 12 ust. 2	<p>2. Jeżeli państwo członkowskie stosuje korektę zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu w formie odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu, korekta taka ma zastosowanie w zakresie, w jakim jest to możliwe w odniesieniu do roku rozliczeniowego, w którym kończy się rok podatkowy, dla którego obliczono kwotę podatku wyrównawczego w ramach UTPR i przydzielono ją państwu członkowskiemu zgodnie z art. 14.</p> <p>Ewentualna kwota podatku wyrównawczego w ramach UTPR, która pozostaje należna w odniesieniu do danego roku podatkowego w wyniku odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu za ten rok podatkowy, jest przenoszona w niezbędnym zakresie i podlega – w odniesieniu do każdego kolejnego roku podatkowego – korekcie zgodnie z ust. 1 do czasu zapłaty pełnej kwoty podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej temu państwu członkowskiemu za ten rok podatkowy.</p>	TAK	Art. 33	
Art. 12 ust. 3	<p>3. Jednostki składowe będące jednostkami inwestycyjnymi nie podlegają niniejszemu artykułowi.</p>	TAK		

art. 13 ust. 1	<p>1. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE ma siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego o niskim poziomie opodatkowania, państwa członkowskie zapewniają, aby jednostki składowe z siedzibą w Unii podlegały w państwie członkowskim swojej siedziby korekcie, równej kwocie podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej temu państwu członkowskiemu za dany rok podatkowy zgodnie z art. 14.</p> <p>W tym celu taka korekta może przybrać formę albo podatku wyrównawczego należnego od tych jednostek składowych, albo odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu tych jednostek składowych, skutkującej kwotą zobowiązania podatkowego niezbędną, by pobrać kwotę podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzieloną temu państwu członkowskiemu.</p> <p>Akapit pierwszy nie ma zastosowania w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla w takiej jurysdykcji państwa trzeciego o niskim poziomie opodatkowania podlega kwalifikowanej zasadzie IIR w odniesieniu do siebie samej i swoich nisko opodatkowanych jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji.</p>	TAK	Art. 33	<p>Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:</p> <p>1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, albo jurysdykcja ta jest państwem o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub</p> <p>2) jest jednostką wyłączoną.</p>
art. 13 ust. 2	<p>2. Jeżeli państwo członkowskie stosuje korektę zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu w formie odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu, korekta taka ma zastosowanie w zakresie, w jakim jest to możliwe w odniesieniu do roku rozliczeniowego, w którym kończy się rok podatkowy, dla którego obliczono kwotę podatku wyrównawczego w ramach</p>	TAK	Art. 33	<p>Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:</p> <p>1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, albo jurysdykcja ta jest państwem o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu</p>

	<p>UTPR i przydzielono ją państwu członkowskiemu zgodnie z art. 14.</p> <p>Ewentualna kwota podatku wyrównawczego w ramach UTPR, która pozostaje należna w odniesieniu do danego roku podatkowego w wyniku odmowy odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu za ten rok podatkowy, jest przenoszona w niezbędnym zakresie i podlega – w odniesieniu do każdego kolejnego roku podatkowego – korekcie zgodnie z ust. 1 do czasu zapłaty pełnej kwoty podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej temu państwu członkowskiemu za ten rok podatkowy.</p>			<p>art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub</p> <p>2) jest jednostką wyłączoną.</p>
art. 13 ust. 3	<p>3. Jednostki składowe będące jednostkami inwestycyjnymi nie podlegają niniejszemu artykułowi.</p>	TAK	Art. 32 ust. 2, art. 33	<p>Art. 32. 2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi.</p> <p>Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:</p> <p>1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, albo jurysdykcja ta jest państwem o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub</p> <p>2) jest jednostką wyłączoną.</p>
Art. 14 ust. 1	<p>1. Kwotę podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzieloną państwu członkowskiemu oblicza się, mnożąc całkowity podatek wyrównawczy w ramach UTPR, określony zgodnie z ust. 2, przez procent podatku</p>	TAK	Art. 34	<p>Art. 34. 1. Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków stanowi iloczyn całkowitego podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, obliczony dla wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej oraz udziału w całkowitym</p>

	w ramach UTPR przydzielony państwu członkowskiemu, ustalony zgodnie z ust. 5.			podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków przydzielonego Rzeczypospolitej Polskiej (udziału Rzeczypospolitej Polskiej).
Art. 14 ust. 2	2. Całkowity podatek wyrównawczy w ramach UTPR za rok podatkowy jest równy sumie podatku wyrównawczego obliczonej dla każdej nisko opodatkowanej jednostki składowej grupy MNE za ten rok podatkowy zgodnie z art. 27, z zastrzeżeniem korekt przewidzianych w ust. 3 i 4 niniejszego artykułu.	TAK	Art. 35 ust. 1	Art. 35. 1. Całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków, za rok podatkowy, stanowi suma kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, i odpowiednich kwot kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego przypadających na takie jednostki tej grupy, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 4 i z wyłączeniem nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
Art. 14 ust. 3	3. Podatek wyrównawczy w ramach UTPR nisko opodatkowanej jednostki składowej jest równy zeru, jeżeli w danym roku podatkowym wszystkie udziały własnościowe jednostki dominującej najwyższego szczebla w takiej nisko opodatkowanej jednostce składowej znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej jednej jednostki dominującej, która jest zobowiązana do stosowania kwalifikowanej zasady IIR w odniesieniu do tej nisko opodatkowanej jednostki składowej za ten rok podatkowy.	TAK	Art. 35. ust. 2 pkt 1,	Art. 35. 2. W sumie, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwot dotyczących danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, jeżeli za rok podatkowy: 1) wszystkie udziały własnościowe jednostki dominującej najwyższego szczebla w tej jednostce składowej posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej jedna jednostka dominująca, która jest podatnikiem globalnego podatku wyrównawczego albo stosuje kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania w odniesieniu do tej jednostki składowej za ten rok podatkowy;
Art. 14 ust. 4	4. Jeżeli ust. 3 nie ma zastosowania, podatek wyrównawczy w ramach UTPR nisko opodatkowanej jednostki składowej pomniejsza się o kwotę równą części przypadającego na jednostkę dominującą udziału w podatku wyrównawczym tej nisko opodatkowanej jednostki składowej, który jest pobierany na podstawie kwalifikowanej zasady IIR.	TAK	Art. 35 ust. 3	Art. 35. 3. Jeżeli daną nisko opodatkowaną jednostkę składową uwzględnia się w sumie, o której mowa w ust. 1, sumę tę pomniejsza się o udziałowy globalny podatek wyrównawczy lub odpowiedni kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy zapłacony przez jednostkę dominującą zgodnie z jej udziałem procentowym w tej jednostce.

<p>Art. 14 ust. 5</p>	<p>5. Procent podatku w ramach UTPR przydzielony państwu członkowskiemu jest obliczany, za każdy rok podatkowy i dla każdej grupy MNE, zgodnie z następującym wzorem:</p> $50\% \times \frac{\text{(liczba pracowników w państwie członkowskim)}}{\text{liczba pracowników we wszystkich jurysdykcjach UTPR}} + 50\% \times \frac{\text{całkowita wartość r}}{\text{całkowita wartość rzecz}}$ <p>gdzie:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) liczba pracowników w państwie członkowskim to łączna liczba pracowników wszystkich jednostek składowych grupy MNE, z siedzibą w tym państwie członkowskim; b) liczba pracowników we wszystkich jurysdykcjach UTPR, to łączna liczba pracowników wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą w jurysdykcji, w której w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada UTPR; c) całkowita wartość rzeczowych aktywów trwałych w państwie członkowskim to suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą w tym państwie członkowskim; d) całkowita wartość rzeczowych aktywów trwałych we wszystkich jurysdykcjach UTPR, to suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą w jurysdykcji, w której w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada UTPR 	<p>TAK</p>	<p>Art. 36 ust. 1</p>	<p>Art. 36. 1. Udział Rzeczypospolitej Polskiej oblicza się za każdy rok podatkowy według wzoru: <i>50% x współczynnik pracowników + 50% x współczynnik aktywów</i></p> <p>gdzie:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) współczynnik pracowników - stanowi iloraz łącznej liczby pracowników jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do łącznej liczby pracowników jednostek składowych tej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w jurysdykcjach, w których za rok podatkowy obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków; 2) współczynnik aktywów - stanowi iloraz sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostek składowych grupy międzynarodowej do sumy wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz w jurysdykcjach, w których w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków.
-----------------------	---	------------	-----------------------	--

Art. 14 ust. 6	<p>6. Liczba pracowników oznacza liczbę pracowników w przeliczeniu na ekwiwalenty pełnego czasu pracy zatrudnionych we wszystkich jednostkach składowych z siedzibą w odnośnej jurysdykcji, w tym niezależnych zleceniobiorców, pod warunkiem że uczestniczą oni w zwykłej działalności operacyjnej jednostki składowej.</p> <p>Rzeczowe aktywa trwałe obejmują rzeczowe aktywa trwałe wszystkich jednostek składowych z siedzibą w odnośnej jurysdykcji, ale nie obejmują środków pieniężnych ani ich ekwiwalentów, wartości niematerialnych i prawnych ani aktywów finansowych.</p>	TAK	Art. 36 ust. 2 pkt 1, art. 2 ust. 1 pkt 47	<p>Art. 36. 2. W celu obliczenia udziału Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>1) liczba pracowników oznacza liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty zatrudnionych w danym roku podatkowym we wszystkich jednostkach składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w tym niezależnych zleceniobiorców, pod warunkiem że uczestniczą oni w podstawowej działalności operacyjnej jednostki składowej;</p> <p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>47) wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych – rozumie się przez to połowę sumy wartości rzeczowych aktywów trwałych określonych w sprawozdaniu finansowym odpowiednio na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty ich wartości, przy czym jeżeli dany standard rachunkowości uwzględnia w rzeczowych aktywach trwałych środki pieniężne lub ekwiwalenty tych środków, wartości niematerialne i prawne, lub aktywa finansowe, dla celów ustalenia tej wartości księgowej nie uwzględnia się takich składników aktywów;</p>
Art. 14 ust. 7	<p>7. Pracowników, których koszty płac zostały ujęte w odrębnym sprawozdaniu finansowym stałego zakładu zgodnie z art. 18 ust. 1 skorygowanym zgodnie z art. 18 ust. 2 przypisuje się do jurysdykcji siedziby tego stałego zakładu.</p> <p>Rzeczowe aktywa trwałe ujęte w odrębnym sprawozdaniu finansowym stałego zakładu, określonym w art. 18 ust. 1 i skorygowanym zgodnie z art. 18 ust. 2 przypisuje się do jurysdykcji siedziby tego stałego zakładu.</p>	TAK	Art. 36 ust. 2	<p>Art. 36. 2. W celu obliczenia udziału Rzeczypospolitej Polskiej:</p> <p>1) liczba pracowników oznacza liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty zatrudnionych w danym roku podatkowym we wszystkich jednostkach składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w tym niezależnych zleceniobiorców, pod warunkiem że uczestniczą oni w podstawowej działalności operacyjnej jednostki składowej;</p> <p>2) pracowników stałego zakładu, których koszty wynagrodzeń ujęto w sprawozdaniu finansowym tego zakładu zgodnie z art. 70, przypisuje się do jurysdykcji, w której jest</p>

	<p>Liczba pracowników i rzeczowe aktywa trwałe przydzielone jurysdykcji stałego zakładu nie są uwzględniane w odniesieniu do liczby pracowników i rzeczowych aktywów trwałych jurysdykcji centrali.</p> <p>Liczba pracowników oraz wartość księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych będących w posiadaniu jednostki inwestycyjnej są wyłączone z elementów wzoru określonych w ust. 5.</p> <p>Liczba pracowników oraz wartość księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych będących w posiadaniu jednostki pośredniczącej są wyłączone z elementów wzoru, określonych w ust. 5, chyba że są przydzielone stałemu zakładowi lub, w przypadku braku stałego zakładu, jednostkom składowym z siedzibą w jurysdykcji, w której jednostka pośrednicząca została utworzona.</p>			<p>zlokalizowany stały zakład, i nie uwzględnia się w liczbie pracowników przypisywanych jurysdykcji, w której jest zlokalizowana centrala tego zakładu;</p> <p>3) rzeczowe aktywa trwałe stałego zakładu ujęte w sprawozdaniu finansowym tego zakładu zgodnie z art. 70, przypisuje się do jurysdykcji lokalizacji zakładu i nie uwzględnia się w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana centrala tego zakładu;</p> <p>4) nie uwzględnia się pracowników oraz rzeczowych aktywów trwałych:</p> <p>a) jednostki inwestycyjnej oraz ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej,</p> <p>b) jednostki pośredniczącej, chyba że są przydzielone stałemu zakładowi a w przypadku braku stałego zakładu są przydzielone jednostkom składowym zlokalizowanym w jurysdykcji, w której została utworzona jednostka pośrednicząca.</p>
Art. 14 ust. 8	<p>8. Na zasadzie odstępstwa od ust. 5 procent podatku w ramach UTPR dla danej jurysdykcji w odniesieniu do grupy MNE uznaje się za zerowy w danym roku podatkowym, o ile kwota podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielona tej jurysdykcji w poprzednim roku podatkowym nie spowodowała, że jednostki składowe tej grupy MNE z siedzibą w tej jurysdykcji mają dodatkowe obciążenie podatkowe w gotówce równe łącznie kwocie podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej tej jurysdykcji za ten poprzedni rok podatkowy.</p> <p>Liczba pracowników oraz wartość księgowa netto rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych grupy MNE z siedzibą w jurysdykcji, w przypadku której</p>	TAK	Art. 36 ust. 3	<p>Art. 36. 3. Udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla grupy międzynarodowej za rok podatkowy wynosi zero, jeżeli za poprzedni rok podatkowy nie powstało zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych w tej jurysdykcji. W przypadku jurysdykcji, o której mowa w zdaniu pierwszym, w celu obliczenia współczynnika pracowników i współczynnika aktywów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, w łącznej sumie pracowników i łącznej sumie rzeczowych aktywów trwałych nie uwzględnia się wartości dotyczących jednostek składowych zlokalizowanych w takiej jurysdykcji.</p>

	procent podatku w ramach UTPR wynosi za dany rok podatkowy zero, są wyłączone z elementów wzoru służącego do przydzielania grupie MNE całkowitego podatku wyrównawczego w ramach UTPR za ten rok podatkowy.			
Art. 14 ust. 9	9. Ust. 8 nie ma zastosowania w odniesieniu do roku podatkowego, jeżeli we wszystkich jurysdykcjach, w których w danym roku podatkowym obowiązuje kwalifikowana zasada UTPR, procent podatku w ramach UTPR dla grupy MNE za ten rok podatkowy wynosi zero.	TAK	Art. 36 ust. 4	Art. 36. 4. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do roku podatkowego, jeżeli we wszystkich jurysdykcjach, w których za ten rok obowiązuje kwalifikowana zasada niedostatecznie opodatkowanych zysków, udział danej jurysdykcji w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków dla grupy międzynarodowej za ten rok podatkowy wyniósłby zero.
Art. 15 ust. 1	1. Kwalifikowany dochód lub stratę jednostki składowej oblicza się poprzez dokonanie korekt, o których mowa w art. 16–19, księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej za rok podatkowy przed dokonaniem ewentualnych konsolidacyjnych korekt dotyczących eliminowania transakcji wewnątrz grupy, określonych na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla.	TAK	Art. 37 ust. 1	Art. 37. 1. Księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej za rok podatkowy stanowi zysk (strata) netto tej jednostki spełniający łącznie następujące warunki: 1) podlega uwzględnieniu w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy; 2) został ustalony na podstawie standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy; 3) nie uwzględnia korekt konsolidacyjnych z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.
Art. 15 ust. 2	2. Jeżeli określenie księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej na podstawie przyjętego standardu rachunkowości finansowej lub zatwierdzonego standardu rachunkowości finansowej zastosowanego przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla nie jest racjonalnie możliwe, księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostki składowej za dany rok podatkowy można określić z wykorzystaniem	TAK	Art. 39 ust. 1	Art. 39. 1. W przypadku, gdy nie jest racjonalnie uzasadnione ustalenie księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej za rok podatkowy, na podstawie akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, księgowy dochód (stratę) netto takiej jednostki za ten rok podatkowy ustala się na podstawie innego akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego przez jednostkę składową, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

	<p>innego przyjętego standardu rachunkowości finansowej lub zatwierdzonego standardu rachunkowości finansowej, pod warunkiem że:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) księgi rachunkowe jednostki składowej są prowadzone w oparciu o ten standard rachunkowości; b) informacje podane w księgach rachunkowych są wiarygodne; oraz c) stałe różnice przekraczające kwotę 1 000 000 EUR, które wynikają z zastosowania konkretnej zasady lub konkretnego standardu w odniesieniu do pozycji dochodów, kosztów lub transakcji, jeżeli ta zasada lub standard różnią się od standardu finansowego zastosowanego przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, koryguje się w celu zapewnienia zgodności z podejściem wymagany w przypadku tej pozycji zgodnie ze standardem rachunkowości zastosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. 			<ol style="list-style-type: none"> 1) księgi takiej jednostki są prowadzone na podstawie tego innego standard rachunkowości; 2) informacje i zapisy ujęte w księgach podane są w sposób wiarygodny, przy czym jeżeli informacje te i zapisy są niewiarygodne księgowy dochód (stratę) netto ustala się na podstawie danych, które pozwalają na odzwierciedlenie stanu rzeczywistego; 3) trwałe różnice rachunkowe wynikające z ustalenia kwoty przychodów, kosztów lub innych pozycji w odniesieniu do transakcji na podstawie tego innego standardu rachunkowości, zostaną skorygowane poprzez ustalenie kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji w odniesieniu do tych transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy za ten rok podatkowy.
Art. 15 ust. 3	<p>3. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządziła swojego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej, o którym mowa w art. 3 pkt 6 lit. c), skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki dominującej najwyższego szczebla koryguje się, aby zapobiec istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji.</p>	TAK	Art. 38 ust. 1, art. 40 ust. 1 pkt 1	<p>Art. 38. 1. W przypadku, gdy księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej za rok podatkowy został ustalony na podstawie zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, innego niż akceptowalny standard rachunkowości, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się w celu uniknięcia istotnej różnicy rachunkowej.</p>

				<p>Art. 40. 1. Jednostka składowa obowiązana jest obliczyć księgowy dochód (stratę) netto, o którym mowa w art. 37, na podstawie akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 38 i art. 39, jeżeli:</p> <p>1) jednostka ta nie prowadzi ksiąg na podstawie akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości albo</p>
Art. 15 ust. 4	<p>4. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zgodnie z art. 3 pkt 6 lit. a), b) i c), skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla, o którym mowa w art. 3 pkt 6 lit. d), jest sprawozdanie, które zostałyby sporządzone, gdyby jednostka dominująca najwyższego szczebla była zobowiązana do sporządzenia takiego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z:</p> <p>a) przyjętym standardem rachunkowości finansowej; lub</p> <p>b) zatwierdzonym standardem rachunkowości finansowej, pod warunkiem że takie skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało skorygowane w celu zapobieżenia istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji.</p>	TAK	Art. 40 ust. 1 pkt 2	<p>Art. 40. 1. Jednostka składowa obowiązana jest obliczyć księgowy dochód (stratę) netto, o którym mowa w art. 37, na podstawie akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 38 i art. 39, jeżeli:</p> <p>2) to skonsolidowane sprawozdanie grupy jest hipotetycznym sprawozdaniem finansowym.</p>
Art. 15 ust. 5 i 6	<p>5. Jeżeli kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy jest stosowany przez państwo członkowskie lub jurysdykcję państwa trzeciego, księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostek składowych z</p>	TAK	Art. 38	<p>Art. 38. 1. W przypadku, gdy księgowy dochód (strata) netto jednostki składowej za rok podatkowy został ustalony na podstawie zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, innego</p>

	<p>siedzibą w tym państwie członkowskim lub jurysdykcji państwa trzeciego można określić zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej lub zatwierdzonym standardem rachunkowości finansowej innym niż standard rachunkowości finansowej zastosowany przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, pod warunkiem że taki księgowy dochód netto lub księgowy strata netto zostaną skorygowane, aby zapobiec wszelkim istotnym odstępstwom wpływającym na zakłócenie konkurencji.</p> <p>6. W sytuacji, w której zastosowanie konkretnej zasady lub procedury zgodnie ze zbiorem ogólnie przyjętych zasad rachunkowości powoduje istotne odstępstwa wpływającym na zakłócenie konkurencji, podejście księgowe do każdej pozycji lub transakcji podlegającej tej zasadzie lub procedurze koryguje się w celu zapewnienia zgodności z podejściem wymaganym w przypadku tej pozycji lub transakcji zgodnie z międzynarodowymi standardami sprawozdawczości finansowej (MSSF lub MSSF przyjętymi przez Unię na mocy rozporządzenia (WE) nr 1606/2002)</p>			<p>niż akceptowalny standard rachunkowości, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się w celu usunięcia istotnej różnicy rachunkowej.</p> <p>2. Istotna różnica rachunkowa to przekraczająca 75 000 000 euro łącznie dla jednostek składowych grupy, o których mowa w ust. 1, różnica między:</p> <p>1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, a</p> <p>2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF – przy czym różnicę tę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego.</p> <p>3. W przypadku, gdy zastosowanie zasady lub procedury określonej w zatwierdzonym standardzie rachunkowości, innym niż akceptowalny standard rachunkowości, powoduje istotne różnice rachunkowe, kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji ustalone w odniesieniu do transakcji z zastosowaniem tej zasady lub procedury ustala się w odniesieniu do tej transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w MSR/MSSF.</p>
Art. 16 ust. 1 lit. a	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a) „obciążenie podatkowe netto” oznacza kwotę netto następujących pozycji:</p>	TAK	Art. 42	<p>Art. 42 Korekta z tytułu obciążenia podatkowego netto, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. a, polega na zwiększeniu o pozycje, które uprzednio zmniejszyły księgowy dochód (stratę) netto oraz pomniejszeniu o pozycje, które uprzednio zwiększyły ten księgowy dochód (stratę) netto, z tytułu kwot: 1) podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 77 bieżących i odroczonej ujętych w obciążeniu</p>

	<ul style="list-style-type: none"> (i) podatki kwalifikowane naliczone jako koszt oraz wszelkie bieżące i odroczone podatki kwalifikowane ujęte w obciążeniu z tytułu podatku dochodowego, w tym podatki kwalifikowane od dochodu, który jest wyłączony z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty; (ii) aktywa z tytułu podatku odroczonego, które można przypisać do straty za rok podatkowy; (iii) kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze naliczone jako koszt; (iv) podatki wynikające z przepisów niniejszej dyrektywy lub, w odniesieniu do jurysdykcji państw trzecich, z modelowych zasad OECD, naliczone jako koszt; oraz (v) wyłączone zwrotne podatki przypisywane naliczone jako koszt; 			<p>wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego albo ujętych w księgach jako koszt lub podobny zapis, w tym podatków kwalifikowanych naliczonych od dochodu (przychodów), który jest wyłączony z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty);</p> <ul style="list-style-type: none"> 2) aktywa z tytułu podatku odroczonego od straty za rok podatkowy; 3) kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego naliczonych jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego; 4) globalnego podatku wyrównawczego, podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków lub podatków równoważnych wynikających z przepisów obowiązujących w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska, które są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, z modelowymi zasadami OECD, naliczonych jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego; 5) wyłączonego przypisanego podatku, o którym mowa w art. 79 ust. 2, naliczonego jako koszt.
Art. 16 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <ul style="list-style-type: none"> b) „dywidenda wyłączona” oznacza dywidendy lub inne wypłaty otrzymane lub naliczone z tytułu udziałów własnościowych, z wyjątkiem dywidendy lub innych wypłat otrzymanych lub naliczonych z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> (i) udziałów własnościowych: 	TAK	Art. 43	<p>Art. 43. Korekta z tytułu dywidend wyłączonych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. b, polega na nieuwzględnieniu dywidend oraz innych płatności o podobnym charakterze otrzymanych lub naliczonych z tytułu udziałów własnościowych.</p> <p>2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do dywidendy lub innej płatności o podobnym charakterze otrzymanej lub naliczonej z tytułu:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) udziałów własnościowych: <ul style="list-style-type: none"> a) w jednostce składowej posiadanych przez inne jednostki składowe grupy, które dają prawa do mniej

	<p>— posiadanych przez grupę w jednostce, które to udziały dają prawa do mniej niż 10 % zysków, kapitału lub rezerw, lub praw głosu w tej jednostce w dniu wypłaty zysków lub zbycia (zwanym dalej „udziałem w portfelu”); oraz</p> <p>— które są z ekonomicznego punktu widzenia własnością jednostki składowej, która otrzymuje lub uzyskuje dywidendy lub inne wypłaty przez okres krótszy niż jeden rok w dniu wypłaty zysku;</p> <p>(ii) udziałów własnościowych w jednostce inwestycyjnej, która podlega wyborowi zgodnie z art. 43;</p>			<p>niż 10% zysków, kapitału, rezerw lub praw głosu w tej jednostce w dniu płatności lub naliczenia zysków lub zbycia tych udziałów (inwestycja portfelowa) oraz</p> <p>b) które stanowią dla jednostki składowej otrzymującej lub naliczającej w księgach tę dywidendę lub inną płatność, ekonomiczną własność nieprzerwanie przez okres krótszy niż dwanaście miesięcy liczony na dzień otrzymania lub naliczenia tej dywidendy lub innej płatności, przy czym uznaje się, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> – udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej w danym okresie, jeżeli jednostka ta posiada całość lub prawie wszystkie prawa i obowiązki albo jest uprawniona do całości lub prawie wszystkich praw i obowiązków, które wynikają z posiadania tych udziałów, w tym prawa do zysków, kapitału, rezerw lub prawa głosu i jednostka ta w tym okresie nie zrzekła się tych praw ani ich nie przeniosła na inną osobę, – nie przerywa okresu, w którym udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej, przeniesienie tych udziałów na inną jednostkę składową grupy w drodze reorganizacji, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu VIII; <p>2) udziałów własnościowych w jednostce inwestycyjnej, dla której został dokonany wybór w zakresie stosowania metody opodatkowania opartej na wypłacie zysku zgodnie z art. 119, lub która podlega równoważnym przepisom jurysdykcji jej lokalizacji odpowiadającym art. 43 dyrektywy 2022/2523, a w odniesieniu do jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej podlega Modelowym zasadom OECD odpowiadającym tym przepisom.</p>
--	--	--	--	--

<p>Art. 16 ust. 1 lit. c</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>c) „wyłączone zyski lub straty kapitałowe” oznaczają zyski lub straty netto uwzględnione w księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto jednostki składowej wynikające z:</p> <p>(i) zysków i strat spowodowanych zmianami wartości godziwej udziałów własnościowych, z wyjątkiem udziałów w portfelu;</p> <p>(ii) zysków lub strat związanych z udziałami własnościowymi, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności; oraz</p> <p>(iii) zysków i strat z tytułu zbycia udziałów własnościowych, z wyjątkiem zbycia udziałów w portfelu;</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 44</p>	<p>Art. 44. 1. Korekta z tytułu wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. c, polega na nieuwzględnieniu zysków lub strat wynikających:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ze zmian wartości godziwej udziałów własnościowych, z wyjątkiem inwestycji portfelowej, albo 2) z udziałów własnościowych, które są ujęte zgodnie z metodą praw własności, albo 3) z tytułu zbycia udziałów własnościowych, z wyjątkiem zbycia inwestycji portfelowej <p>2. Przepis ust. 1 stosuje się do tych zysków lub strat, które zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej za rok podatkowy.</p>
<p>Art. 16 ust. 1 lit. d</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>d) „uwzględnione zyski lub straty wynikające z metody aktualizacji wyceny” oznaczają zysk lub stratę netto, powiększone lub pomniejszone o wszelkie powiązane podatki kwalifikowane za dany rok podatkowy, powstałe w wyniku zastosowania metody lub praktyki księgowej, w ramach której w odniesieniu do wszystkich rzeczowych aktywów trwałych:</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 45</p>	<p>Art. 45. Korekta z tytułu uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. d, polega na uwzględnieniu zysku (straty) netto, odpowiednio powiększonego (pomniejszonej) o związane z zyskiem (stratą) podatki kwalifikowane, o których mowa w art. 77, za dany rok podatkowy z tytułu aktualizacji wyceny, powstałe w wyniku zastosowania metody, w ramach której w odniesieniu do rzeczowych aktywów trwałych są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) okresowo koryguje się ich wartość bilansową do wartości godziwej;

	<ul style="list-style-type: none"> (i) okresowo koryguje się wartość bilansową takich rzeczowych aktywów trwałych do ich wartości godziwej; (ii) odnotowuje się zmiany wartości w innych całkowitych dochodach; oraz (iii) następnie nie wykazuje się naliczonych zysków lub strat w innych całkowitych dochodach w rachunku zysków i strat; 			<p>2) wykazuje się zmiany wartości w innych całkowitych dochodach;</p> <p>3) nie wykazuje się w rachunku zysków i strat tych zysków (strat), które zostały wykazane w innych całkowitych dochodach.</p>
Art. 16 ust. 1 lit. e	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <ul style="list-style-type: none"> e) „asymetryczne zyski lub straty z tytułu różnic kursowych” oznaczają zysk lub stratę z tytułu różnic kursowych, w odniesieniu do jednostki, której księgowa i podatkowa waluta funkcjonalna nie są takie same, i które to zyski lub straty: <ul style="list-style-type: none"> (i) są uwzględniane przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu lub straty jednostki składowej i które można przypisać wahaniom kursu wymiany między księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną jednostki składowej; (ii) są uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej i które można przypisać wahaniom kursu wymiany między księgową walutą funkcjonalną a 	TAK	Art. 47	<p>Art. 47. Korekta z tytułu asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. f, polega na uwzględnieniu zysku (straty) z tytułu różnic kursowych, w odniesieniu do jednostki składowej, której waluta stosowana do określenia księgowego dochodu (straty) netto (księgowa waluta funkcjonalna) jest inna niż waluta stosowana do określenia dochodu (straty) podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, o którym mowa w art. 77 w jurysdykcji, w której jednostka ta jest zlokalizowana (podatkowa waluta funkcjonalna), jeżeli ten zysk (strata):</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jest uwzględniany przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym lub przy obliczaniu straty jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną; 2) jest uwzględniany przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej i ten zysk (stratę) można przypisać zmianom kursu wymiany między: <ol style="list-style-type: none"> a) księgową walutą funkcjonalną a podatkową walutą funkcjonalną, b) walutą inną niż podatkowa waluta funkcjonalna i księgową walutą funkcjonalną (trzecią walutą obcą) a księgową walutą funkcjonalną,

	<p>podatkową walutą funkcjonalną jednostki składowej;</p> <p>(iii) są uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej i które można przypisać wahaniom kursu wymiany między walutą obcą państwa trzeciego a księgową walutą funkcjonalną jednostki składowej; oraz</p> <p>(iv) można przypisać wahaniom kursu wymiany między walutą obcą państwa trzeciego a podatkową walutą funkcjonalną jednostki składowej, niezależnie od tego, czy takie zyski lub straty w walucie obcej państwa trzeciego są uwzględnione w dochodzie podlegającym opodatkowaniu.</p> <p>Podatkowa waluta funkcjonalna jest walutą funkcjonalną stosowaną do określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu lub straty jednostki składowej w odniesieniu do podatku kwalifikowanego w jurysdykcji, w której ta jednostka ma siedzibę. Księgowa waluta funkcjonalna jest walutą funkcjonalną stosowaną do określenia księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej. Trzecia waluta obca jest walutą, która nie jest podatkową walutą funkcjonalną ani księgową walutą funkcjonalną jednostki składowej;</p>			<p>3) można przypisać zmianom kursu wymiany między trzecią walutą obcą a podatkową walutą funkcjonalną, niezależnie od tego, czy taki zysk (strata) jest uwzględniony w dochodzie podlegającym opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.</p>
<p>Art. 16 ust. 1 lit. f</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>f) „koszty niedozwolone z zasady” oznaczają:</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 48 ust. 1</p>	<p>Art. 48. 1. Korekta z tytułu niedozwolonych kosztów, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. g, polega na nieuwzględnieniu kosztów lub rezerw, naliczonych przez jednostkę składową:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> (i) koszty naliczone przez jednostkę składową, poniesione na nielegalne płatności, w tym łapówki i ukryte prowizje; oraz (ii) koszty naliczone przez jednostkę składową, poniesione na grzywny i kary, których kwota wynosi co najmniej 50 000 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie funkcjonalnej, w której obliczany jest księgowy dochód netto lub księgowy strata netto jednostki składowej; 			<ul style="list-style-type: none"> 1) wynikających z czynności, które na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej lub jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla, nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, łapówek i ukrytych prowizji; 2) z tytułu grzywien i kar, określonych na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, których kwota wynosi co najmniej 50 000 euro.
Art. 16 ust. 1 lit. g	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <ul style="list-style-type: none"> g) „błędy wcześniejszego okresu i zmiany zasad rachunkowości” oznaczają zmianę początkowego kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego, którą można przypisać: (i) korekcie błędu popełnionego przy określaniu księgowego dochodu netto lub księgowy strata netto w poprzednim roku podatkowym, który to błąd miał wpływ na dochody lub koszty, które mogą być uwzględniane w obliczeniu kwalifikowanego dochodu lub straty w tym poprzednim roku podatkowym, z wyjątkiem sytuacji, w których taka korekta błędu spowodowała istotne zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku kwalifikowanego przewidzianego w art. 25; oraz 	TAK	Art. 49, art. 50	<p>Art. 49. 1. Korekta z tytułu błędów wcześniejszego okresu, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. h, polega na uwzględnieniu wartości zmiany kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego, którą można przypisać korekcie błędu popełnionego przy określaniu księgowego dochodu (straty) netto za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe, jeżeli ten błąd miał wpływ na przychody, koszty lub podobne zapisy uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) za ten poprzedni rok podatkowy lub te poprzednie lata podatkowe.</p> <p>2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, w przypadku gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) korekta błędu dotyczy roku podatkowego lub lat podatkowych, w których jednostka składowa nie stosowała przepisów ustawy; 2) korekta została dokonana na podstawie art. 96 lub art. 97. <p>Art. 50. Korekta z tytułu zmiany zasad rachunkowości, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. i, polega na uwzględnieniu wartości zmiany kapitału własnego jednostki składowej na początku roku podatkowego wynikającej ze zmiany zasad lub polityki rachunkowości jednostki składowej, jeżeli miała ona</p>

	(ii) zmianie zasad lub polityki rachunkowości, która miała wpływ na dochody lub koszty uwzględnione w obliczeniu kwalifikowanego dochodu lub straty;			wpływ na przychody, koszty lub podobne zapisy uwzględnione przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).
Art. 16 ust. 1 lit. h	1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: h) „naliczony koszt emerytalny” oznacza różnicę między kwotą kosztów zobowiązań emerytalnych uwzględnionych w księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto a kwotą składek wpłaconych do funduszu emerytalnego za dany rok podatkowy.	TAK	Art. 51	Art. 51. Korekta z tytułu naliczonych kosztów emerytalnych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. j, polega na uwzględnieniu różnicy za dany rok podatkowy między kwotą kosztów z tytułu zobowiązań emerytalnych uwzględnionych w księgowym dochodzie (stracie) netto a kwotą składek wpłaconych do funduszu emerytalnego.
Art. 16 ust. 2	2. W celu określenia kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej księgowy dochód netto lub księgową stratę netto koryguje się o kwotę następujących pozycji: a) obciążeń podatkowych netto; b) dywidend wyłączonych; c) wyłączonych zysków lub strat kapitałowych; d) uwzględnionych zysków lub strat wynikających z metody aktualizacji wyceny; e) zysków lub strat z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań wyłączonych zgodnie z art. 35; f) asymetrycznych zysków lub strat z tytułu różnic kursowych;	TAK	Art. 41 ust. 1 pkt 1	Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto: 1) korekty z tytułu: a) obciążenia podatkowego netto, b) dywidend wyłączonych, c) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, jeżeli jednostka składowa nie dokonała wyboru, o którym mowa w art. 63, d) uwzględnianych zysków (strat) wynikających z aktualizacji wyceny, e) zysków (straty) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanego w zakresie reorganizacji, f) asymetrycznych zysków (strat) z tytułu różnic kursowych, g) niedozwolonych kosztów, h) błędów wcześniejszego okresu, i) zmiany zasad rachunkowości, j) naliczonych kosztów emerytalnych, k) wewnątrzgrupowych porozumień finansowych,

	<p>g) kosztów niedozwolonych z zasady;</p> <p>h) błędów wcześniejszego okresu i zmian zasad rachunkowości; oraz</p> <p>i) naliczonych kosztów emerytalnych.</p>			<p>l) przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń,</p> <p>m) kapitału Tier I,</p> <p>n) zasady ceny rynkowej,</p>
Art. 16 ust. 3	<p>3. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, jednostka składowa może zastąpić kwotę dozwoloną jako odliczenie przy obliczaniu swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w miejscu siedziby kwotą ujętą w swoich księgach rachunkowych tytułem kosztu lub wydatku poniesionych przez tę jednostkę składową, które zostały zapłacone za pomocą wynagrodzenia w formie akcji.</p> <p>Jeżeli możliwość skorzystania z opcji na akcje nie została wykorzystana, kwotę kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która została odliczona od księgowego dochodu netto lub księgowej straty netto jednostki składowej na potrzeby obliczenia jej kwalifikowanego dochodu lub straty za wszystkie poprzednie lata podatkowe, uwzględnia się w roku podatkowym, w którym możliwość ta wygasła.</p> <p>Jeżeli część kwoty kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji została ujęta w księgach rachunkowych jednostki składowej w latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy, w którym dokonuje się wyboru, kwota równa różnicy między całkowitą kwotą kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która została odliczona przy obliczaniu jej kwalifikowanego dochodu lub straty w tych poprzednich latach podatkowych, a łączną</p>	TAK	Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit b, art. 57 ust. 1-6	<p>Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <p>2) korekty wynikające z dokonanych w zakresie:</p> <p>b) wynagrodzenia w formie akcji,</p> <p>Art. 57. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie wynagrodzenia w formie akcji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. b, polega na zastąpieniu kwoty ujętej w księgowym dochodzie (stracie) netto jako kosztu lub wydatku na wynagrodzenia w formie akcji w wysokości wartości rynkowej tych akcji, określonej na dzień ich wydania, kwotą takiego kosztu lub wydatku w wysokości wartości rynkowej tych akcji określonej na dzień ich realizacji, w części w jakiej taki koszt lub wydatek może zostać odliczony przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym.</p> <p>2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do akcji wyemitowanych przez:</p> <p>1) jednostkę składową wypłacającą wynagrodzenie w formie akcji na rzecz swoich pracowników lub osób niebędących pracownikami, jeżeli dla tej jednostki składowej wykonywana jest praca lub inne świadczenia, z tytułu których wypłacane jest to wynagrodzenie;</p> <p>2) inną jednostkę składową niż jednostka składowa, która wypłaca wynagrodzenie w formie akcji, jeżeli praca lub inne</p>

	<p>kwotą kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która zostałaby odliczona przy obliczaniu jej kwalifikowanego dochodu lub straty w tych poprzednich latach podatkowych, gdyby wybór został dokonany w tych latach podatkowych, jest uwzględniana przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej za ten rok podatkowy.</p> <p>Wyboru dokonuje się zgodnie z art. 45 ust. 1 i w roku, w którym dokonano wyboru, oraz we wszystkich kolejnych latach podatkowych stosuje się go w jednolity sposób do wszystkich jednostek składowych z siedzibą w tej samej jurysdykcji.</p> <p>W roku podatkowym, w którym wybór został odwołany, kwota niezapłaconych kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji odliczona zgodnie ze wspomnianym wyborem, która przekracza naliczone koszty księgowe, jest uwzględniana przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej.</p>		<p>świadczenia, z tytułu których wypłacane jest to wynagrodzenie wykonywana jest wyłącznie dla tej jednostki składowej.</p> <p>3. Wybór w zakresie wynagrodzenia w formie akcji ma zastosowanie do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór, jeżeli przepisy dotyczące opodatkowania dochodu podatkiem kwalifikowanym, obowiązujące w tej jurysdykcji, uprawniają do odliczenia kwoty kosztu lub wydatku na wynagrodzenia na podstawie wartości rynkowej akcji na dzień ich realizacji.</p> <p>4. W przypadku, gdy wybór w zakresie wynagrodzenia w formie akcji został odwołany, kwota niezapłaconych kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji odliczona zgodnie z tym wyborem, która przekracza koszty księgowe naliczone na dzień wydania akcji, podwyższa księgowy dochód netto lub obniża księgową stratę netto za rok podatkowy, w którym wybór został odwołany.</p> <p>5. W przypadku, gdy prawo do wynagrodzenia w formie akcji nie zostało zrealizowane, kwotę kosztów lub wydatków z tego tytułu uwzględnioną przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) w poprzednich latach podatkowych, uwzględnia się przez odpowiednio podwyższenie księgowego dochodu lub zmniejszenie straty netto za rok podatkowy, w którym możliwość realizacji tego prawa wygasła.</p> <p>6. Jeżeli część kwoty kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji została ujęta w księgach jednostki składowej w latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonania wyboru w zakresie wynagrodzenia w formie akcji, kwotę różnicy między całkowitą kwotą kosztów lub wydatków z tytułu wynagrodzenia w formie akcji, która została odliczona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki w tych poprzednich latach, a łączną kwotą kosztów lub wydatków z tego tytułu, która zostałaby odliczona przy obliczaniu jej</p>
--	---	--	---

				<p>kwalifikowanego dochodu (straty) w tych poprzednich latach, gdyby ten wybór został dokonany w tych latach podatkowych, uwzględnia się odpowiednio w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej za rok podatkowy, w którym dokonano wyboru.</p>
Art. 16 ust. 4	<p>4. Każda transakcja między jednostkami składowymi z siedzibą w różnych jurysdykcjach, która nie jest ujęta w tej samej kwocie w księgach rachunkowych obu jednostek składowych lub która nie jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, zostaje skorygowana tak, aby była ujęta w tej samej kwocie i zgodnie z zasadą ceny rynkowej.</p> <p>Strata ze sprzedaży lub innego przeniesienia składnika aktywów między dwiema jednostkami składowymi z siedzibą w tej samej jurysdykcji, która to strata nie jest ujęta zgodnie z zasadą ceny rynkowej, musi zostać skorygowana zgodnie z zasadą ceny rynkowej, jeżeli strata ta jest uwzględniona w obliczeniu kwalifikowanego dochodu lub straty.</p> <p>Do celów niniejszego ustępu „zasada ceny rynkowej” oznacza zasadę, zgodnie z którą transakcje między jednostkami składowymi mają być ujmowane przez odniesienie do warunków, które zostałyby uzyskane między niezależnymi przedsiębiorstwami w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach.</p>		Art. 55 ust. 1-2	<p>Art. 55. 1. Korekta z tytułu zasady ceny rynkowej, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. n, polega na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) uwzględnieniu wartości transakcji między jednostkami składowymi grupy, które zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej kwocie oraz zgodnie z zasadą ceny rynkowej oraz 2) korekcie wartości transakcji do kwoty zgodnej z zasadą ceny rynkowej w przypadku transakcji, które nie zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto w tej samej kwocie oraz w wartości zgodnej z zasadą ceny rynkowej, z uwzględnieniem zasad określonych w ust. 2-7. <p>2. Zasada ceny rynkowej polega na ujmowaniu transakcji między jednostkami składowymi grupy zgodnie z warunkami, które zostałyby uzyskane między osobami niepowiązanymi w porównywalnych transakcjach i w porównywalnych okolicznościach.</p>
Art. 16 ust. 5	<p>5. Kwalifikowany zwrotny kredyt podatkowy, o którym mowa w art. 3 pkt 38, traktuje się jako dochód przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej. Niekwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego nie traktuje się jako dochodu</p>	TAK	Art. 64 ust. 1, art. 65 ust. 1, art. 66 ust. 1	<p>Art. 64. 1. Korekta w zakresie kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit a, z zastrzeżeniem ust. 5, polega na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nieuwzględnieniu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przez pomniejszenie księgowego dochodu (straty) netto o kwotę

	<p>przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej.</p>			<p>całkowitego zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa uwzględniła taką ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis;</p> <p>2) uwzględnieniu kwalifikowanej zwrotnej ulgi poprzez zwiększenie księgowego dochodu (straty) netto o kwotę całkowitego zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi – w przypadku gdy jednostka składowa nie uwzględniła tej ulgi w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychodu lub podobnego zapisu.</p> <p>Art. 65. 1. Korekta w zakresie kwalifikowanej zbywalnej ulgi, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit. b polega na uwzględnieniu takiej ulgi, zgodnie z przepisami odpowiednio ust. 2 – 7, 11 i 12.</p> <p>Art. 66. 1. Korekta w zakresie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit c, polega na ich nieuwzględnieniu.</p>
Art. 16 ust. 6	<p>6. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, zyski i straty w odniesieniu do aktywów i zobowiązań podlegających księgowaniu według wartości godziwej lub wycenie z tytułu utraty wartości w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym za dany rok podatkowy można określić na podstawie zasady realizacji na potrzeby obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty.</p> <p>Zyski lub straty wynikające z zastosowania księgowania według wartości godziwej lub wyceny z tytułu utraty wartości w odniesieniu do aktywów lub zobowiązań</p>	TAK	Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit c, art. 58	<p>Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <p>2) korekty wynikające z dokonanych wyborów w zakresie:</p> <p>c) ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji,</p> <p>Art. 58. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. c, polega na tym, że zyski (straty) z aktywów i zobowiązań, które są ujmowane w skonsolidowanym</p>

	<p>wyłącza się z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej, o której mowa w akapicie pierwszym.</p> <p>Wartością bilansową aktywów lub zobowiązań do celów określenia zysku lub straty, o którym mowa w akapicie pierwszym, jest wartość bilansowa w momencie nabycia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań lub wartość bilansowa w pierwszym dniu roku podatkowego, w którym dokonano wyboru, w zależności od tego, która z tych dat jest późniejsza.</p> <p>Wyboru dokonuje się zgodnie z art. 45 ust. 1 i ma on zastosowanie do wszystkich jednostek składowych z siedzibą w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonywany jest wybór, chyba że raportująca jednostka składowa zdecyduje się ograniczyć wybór do rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych lub do jednostek inwestycyjnych.</p> <p>W roku podatkowym, w którym wybór został odwołany, kwota równa różnicy między wartością godziwą aktywów lub zobowiązań, jak i wartością bilansową aktywów lub zobowiązań na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym dokonano odwołania, określoną zgodnie z wyborem, jest uwzględniana, jeżeli wartość godziwa jest wyższa od wartości bilansowej lub odliczana, jeżeli wartość bilansowa jest wyższa od wartości godziwej przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostek składowych.</p>		<p>sprawozdaniu finansowym za rok podatkowy według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości, określa się na dzień zbycia takiego aktywa lub zobowiązania (zasada realizacji).</p> <p>2. Wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji stosuje się do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór, chyba że wybór dotyczy wyłącznie rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych lub jednostek inwestycyjnych.</p> <p>3. W odniesieniu do jurysdykcji, do której został dokonany wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, zyski (straty) z aktywów i zobowiązań ujęte według wartości godziwej lub wyceny z uwzględnieniem utraty wartości nie są uwzględniane przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jakiegokolwiek jednostki składowej zlokalizowanej w tej jurysdykcji objętej tym wyborem.</p> <p>4. W celu określenia zysku (straty), ustalanego zgodnie z zasadą realizacji, wartość bilansową aktywów lub zobowiązań stanowi wartość bilansowa z dnia nabycia aktywów lub zaciągnięcia zobowiązań lub wartość bilansowa w pierwszym dniu roku podatkowego, w którym dokonano wyboru, w zależności od tego, która z tych dat jest późniejsza.</p> <p>5. W przypadku, gdy wybór w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji został odwołany, księgowy dochód (stratę) netto koryguje się za rok podatkowy, w którym to odwołanie nastąpiło, o kwotę różnicy między wartością godziwą aktywów lub zobowiązań, a wartością bilansową tych aktywów lub zobowiązań ustaloną na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym dokonano tego odwołania, przy czym kwota ta jest doliczana, jeżeli wartość godziwa jest wyższa od wartości bilansowej albo odliczana, jeżeli wartość bilansowa jest wyższa od wartości godziwej za rok podatkowy, w którym to odwołanie nastąpiło.</p>
--	--	--	---

<p>Art. 16 ust. 7</p>	<p>7. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, kwalifikowany dochód lub strata jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy, wynikające ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w tej jurysdykcji przez tę jednostkę składową na rzecz osób trzecich (innych niż członek grupy), mogą zostać skorygowane jak określono w niniejszym ustępie. Do celów niniejszego ustępu lokalne rzeczowe aktywa trwałe są nieruchomościami znajdującymi się w tej samej jurysdykcji co jednostka składowa.</p> <p>Zysk netto wynikający ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, o którym mowa w akapicie pierwszym, w roku podatkowym, w którym dokonano wyboru, kompensuje się ewentualnymi stratami netto jednostki składowej z siedzibą w tej jurysdykcji, wynikającymi ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, o którym mowa w akapicie pierwszym, w roku podatkowym, w którym dokonano wyboru, i w czterech latach podatkowych poprzedzających ten rok podatkowy („okres pięcioletni”). Zysk netto kompensuje się najpierw stratą netto powstałą w pierwszym roku podatkowym okresu pięcioletniego, jeśli taka wystąpiła. Ewentualną pozostałą kwotę zysku netto przenosi się na następne lata i kompensuje wszelkimi stratami netto, które powstały w kolejnych latach podatkowych okresu pięcioletniego.</p> <p>Ewentualną kwotę zysku netto pozostałą po zastosowaniu akapitu drugiego rozkłada się równomiernie na okres pięciu lat w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty każdej jednostki składowej z siedzibą w tej jurysdykcji, która osiągnęła zysk netto ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit d, art. 59, ust. 3-4, ust. 5, ust. 6, ust. 8</p>	<p>Art. 59. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. d, polega na przypisaniu do roku podatkowego za który dokonano wyboru oraz na okres czterech lat podatkowych poprzedzających ten rok wyboru, zysku netto osiągniętego w tym roku wyboru:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji; 2) ze zbycia nieruchomości zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w pkt 1, na rzecz osoby lub osób spoza grupy. <p>2. Wybór w zakresie zysku ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych będących nieruchomościami stosuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) do wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór; 2) w przypadku, gdy za rok podatkowy, na który dokonano wyboru, został osiągnięty zysk netto ze zbycia nieruchomości, o którym mowa w ust. 1, liczony jako różnica między łącznym zyskiem a łącznymi stratami osiągniętymi w tym roku przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji. 3. Przypisanie zysku netto, o którym mowa w ust. 1, na okres czterech lat podatkowych poprzedzających rok, za który dokonano wyboru, polega na pomniejszeniu tego zysku netto o stratę netto liczoną jako różnica między łącznymi stratami a łącznymi zyskami osiągniętymi przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, które zostały osiągnięte ze zbycia nieruchomości: 1) w czwartym roku podatkowym poprzedzającym rok za który dokonano wyboru, w przypadku gdy:
-----------------------	---	------------	--	--

	<p>trwałych, o którym mowa w akapicie pierwszym, w roku podatkowym, w którym dokonano wyboru. Pozostała kwota zysku netto przydzielona jednostce składowej jest proporcjonalna do zysku netto tej jednostki składowej podzielonego przez zysk netto wszystkich jednostek składowych.</p> <p>Jeżeli żadna jednostka składowa w danej jurysdykcji nie osiągnęła zysku netto ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, o którym mowa w akapicie pierwszym, w roku podatkowym, w którym dokonano wyboru, pozostałą kwotę zysku netto, o którym mowa w akapicie trzecim, przydziela się jednakowo każdej jednostce składowej w tej jurysdykcji i rozkłada równomiernie na okres pięciu lat w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty każdej z tych jednostek składowych.</p> <p>Wszelkie korekty na podstawie niniejszego ustępu dotyczące lat podatkowych poprzedzających rok, w którym dokonano wyboru, podlegają korektom zgodnie z art. 29 ust. 1. Wyboru dokonuje się corocznie zgodnie z art. 45 ust. 2.</p>		<p>a) została poniesiona strata netto za ten rok, oraz</p> <p>b) ta strata netto w całości lub w części nie została wcześniej rozliczona zgodnie z wyborem dokonany w latach poprzedzających rok wyboru, o którym mowa w ust. 1;</p> <p>2) w trzecim i kolejnym następującym po nim roku podatkowym poprzedzającym rok za który dokonano wyboru, w przypadku gdy:</p> <p>a) ten rok jest pierwszym rokiem cztero letniego okresu poprzedzającego rok wyboru, za który została osiągnięta strata netto ze zbycia nieruchomości,</p> <p>b) ta strata netto w całości lub w części nie została wcześniej rozliczona zgodnie z wyborem dokonany w latach poprzedzających rok wyboru, o którym mowa w ust. 1,</p> <p>c) strata netto osiągnięta w roku podatkowym poprzedzającym ten rok nie pomniejszyła w całości zysku netto rozliczanego zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1.</p> <p>4. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio do części straty netto, jeżeli wartość bezwzględna tej straty netto jest niższa od pomniejszanego zysku netto zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1.</p> <p>5. Jeżeli po rozliczeniu, o którym mowa w ust. 3 i 4. pozostanie nierozliczona część zysku netto, ta część podlega przypisaniu równomiernie na okres, o którym mowa w ust. 1, do wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w jurysdykcji, w proporcji w jakiej pozostaje zysk netto jednostki składowej ze zbycia tych lokalnych aktywów trwałych do takiego zysku netto wszystkich jednostek składowych, zlokalizowanych w tej samej danej jurysdykcji, osiągnięty w roku za który dokonano wyboru. Jeżeli dana jednostka składowa nie była jednostką składową grupy lub nie była zlokalizowana w danej jurysdykcji w którymkolwiek z czterech lat podatkowych poprzedzających rok,</p>
--	---	--	--

				<p>za który dokonano wyboru, kwotę łącznego zysku netto przypisaną do tego roku przydziela się w równych częściach pozostałym jednostkom składowym zlokalizowanym w tej jurysdykcji.</p> <p>6. Dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji ponownie oblicza się kwalifikowany dochód (stratę) za lata, w których dokonano rozliczenia zgodnie z ust. 3 i 5.</p> <p>7. W przypadku, o którym mowa w ust. 6 oblicza się dodatkowy podatek wyrównawczy, zgodnie z art. 16.</p>
Art. 16 ust. 8	<p>8. Koszty związane z ustaleniami dotyczącymi finansowania, na mocy których co najmniej jedna jednostka składowa udziela kredytu lub w inny sposób dokonuje inwestycji w co najmniej jednej jednostce składowej w ramach tej samej grupy (zwanymi dalej „wewnątrzgrupowymi ustaleniami dotyczącymi finansowania”), nie są brane pod uwagę przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej, jeżeli spełnione są następujące okoliczności:</p> <p>a) jednostka składowa ma siedzibę w jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania lub w jurysdykcji, w której miałyby miejsce niskie opodatkowanie, gdyby to nie jednostka składowa naliczała koszt;</p> <p>b) można w sposób rozsądny przewidzieć, że w oczekiwanym okresie obowiązywania wewnątrzgrupowych ustaleń dotyczących finansowania, ustalenia te spowodują wzrost kwoty kosztów uwzględnianych przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty tej jednostki składowej, nie powodując</p>	TAK	art. 52	<p>Art. 52. 1. Korekta z tytułu wewnątrzgrupowych porozumień finansowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. k, polega na nieuwzględnieniu kosztów lub podobnych odliczeń wynikających z wewnątrzgrupowych porozumień finansowych.</p> <p>2. Przez wewnątrzgrupowe porozumienie finansowe rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki składowe grupy, w ramach którego jednostka składowa opodatkowana wyższą stawką podatku kwalifikowanego udziela bezpośrednio lub za pośrednictwem innej osoby lub innych osób finansowania w formie pożyczki lub kredytu lub w inny sposób finansuje jednostkę składową opodatkowaną niższą stawką podatku kwalifikowanego.</p> <p>3. Przepisy ust. 1 stosuje się, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) jednostka składowa otrzymująca finansowanie w ramach wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego jest zlokalizowana w jurysdykcji, która:</p> <p>a) jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania lub</p> <p>b) byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby ta jednostka nie naliczyła kosztu lub podobnego odliczenia</p>

	<p>proporcjonalnego wzrostu podlegającego opodatkowaniu dochodu jednostki składowej, która udziela kredytu (zwanej dalej „kontrahentem”);</p> <p>c) kontrahent ma siedzibę w jurysdykcji, która nie jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, lub w jurysdykcji, w której nie miałyby miejsce niskie opodatkowanie, gdyby to nie kontrahent naliczał dochód związany z odnośnym kosztem.</p>		<p>wynikającego z tego finansowania przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym;</p> <p>2) jednostka składowa udzielająca finansowania w ramach wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego jest zlokalizowana w jurysdykcji, która:</p> <p>a) nie jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania lub</p> <p>b) nie byłaby jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, gdyby ta jednostka nie naliczyła przychodu (dochodu) wynikającego z tego udzielonego finansowania przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym;</p> <p>3) w okresie obowiązywania wewnątrzgrupowych porozumień finansowych porozumienia te prowadzą do wzrostu kwoty kosztów lub podobnych odliczeń uwzględnianych przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki otrzymującej finansowanie nie powodując współmiernego wzrostu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym dochodu jednostki składowej, która udziela tego finansowania, w tym gdy dochód z tego finansowania jest wyłączony lub zwolniony z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub podlega odliczeniu, uldze lub innej korzyści podatkowej w tym podatku.</p> <p>4. W celu ustalenia spełnienia warunku, o którym mowa w ust. 3 pkt 1 lit. b oraz pkt 2 lit. b, porównuje się efektywną stawkę podatkową obliczoną w odniesieniu do danej jurysdykcji bez uwzględnienia odpowiednio kosztów lub podobnych odliczeń albo przychodów (dochodów) naliczonych z wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego z efektywną stawką podatkową obliczoną w odniesieniu do tej samej jurysdykcji, z uwzględnieniem odpowiednio takich kosztów lub odliczeń albo przychodów (dochodów).</p>
--	--	--	---

Art. 16 ust. 9	<p>9. Jednostka dominująca najwyższego szczebla może wybrać stosowanie skonsolidowanego podejścia księgowego do wyeliminowania dochodów, kosztów, zysków i strat z transakcji między jednostkami składowymi, które mają siedzibę w tej samej jurysdykcji i wchodzi w skład grupy objętej konsolidacją podatkową, w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty netto tych jednostek składowych.</p> <p>Wyboru dokonuje się zgodnie z art. 45 ust. 1.</p> <p>W roku podatkowym, w którym dokonano wyboru lub wybór został odwołany, dokonuje się odpowiednich korekt, tak aby pozycje kwalifikowanego dochodu lub straty nie były uwzględniane więcej niż jeden raz lub pomijane w wyniku takiego wyboru lub jego odwołania.</p>	TAK	Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit e, art. 60 ust. 1-2	<p>Art. 41. 1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <p>2) korekty wynikające z dokonanych zgodnie z art. 128 wyborów w zakresie:</p> <p>e) skonsolidowanego podejścia księgowego,</p> <p>Art. 60. 1 Korekta wynikająca z wyboru w zakresie skonsolidowanego podejścia księgowego, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. e, polega na wyłączeniu z księgowych dochodów (strat) netto jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji przychodów, kosztów, zysków, strat i podobnych pozycji, które wynikają z transakcji między tymi jednostkami, jeżeli te jednostki wchodzi w skład podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych albo grupy objętej podobną konsolidacją podatkową na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.</p> <p>2. W roku podatkowym, za który dokonano wyboru w zakresie skonsolidowanego podejścia księgowego oraz w roku, za który ten wybór został odwołany, koryguje się pozycje przychodów, kosztów, zysków i strat, i podobnych pozycji, o których mowa w ust. 1, uwzględniane przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto w taki sposób, aby pozycje te nie zostały uwzględnione więcej niż jeden raz lub pominięte w wyniku takiego wyboru lub jego odwołania.</p>
Art. 16 ust. 10	<p>10. Zakład ubezpieczeń wyłącza z obliczania swojego kwalifikowanego dochodu lub straty wszelkie kwoty pobrane od ubezpieczających z tytułu podatków zapłaconych przez zakład ubezpieczeń w związku ze zwrotami na rzecz ubezpieczających. Zakład</p>	TAK	Art. 53	<p>Art. 53. 1. Korekta z tytułu przychodów i zmian stanu rezerw zakładów ubezpieczeń, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. I, polega na nieuwzględnieniu pozycji ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto z tytułu:</p>

	<p>ubezpieczeń uwzględnia przy obliczaniu swojego kwalifikowanego dochodu lub straty wszelkie zwroty na rzecz ubezpieczających, które nie mają odzwierciedlenia w jego księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto w zakresie, w jakim odpowiadające im zwiększenie lub zmniejszenie zobowiązań wobec ubezpieczających jest odzwierciedlone w jego księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto.</p>			<ol style="list-style-type: none"> 1) przychodów z kwot pobranych od ubezpieczonych, stanowiących równowartość podatków zapłaconych przez taką jednostkę z tytułu wypłat lub zwrotów na rzecz ubezpieczonych; 2) zmiany stanu rezerw z tytułu wypłaty na rzecz ubezpieczonego w przypadku, gdy taka zmiana jest równa kwocie dywidend wyłączonych, pomniejszonej o opłatę zarządczą, uzyskanych z tytułu udziałów lub akcji posiadanych przez ten zakład ubezpieczeń w imieniu tego ubezpieczonego. <p>2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wartość kwot pobranych od ubezpieczonych zmniejsza księgowy dochód (stratę) netto wyłącznie w przypadku, gdy kwoty te nie zostały uwzględnione w tym księgowym dochodzie (stracie) netto zakładu ubezpieczeń jako koszty lub podobne odliczenia; 2) wypłaty lub zwroty na rzecz ubezpieczonych w zakresie, w jakim zwiększenia lub zmniejszenia zobowiązań odpowiadające tym wypłatom lub zwrotom zostały ujęte w księgowym dochodzie (stracie) netto jako koszty lub podobne odliczenia, zwiększają księgowy dochód (stratę) netto wyłącznie w przypadku, gdy te wypłaty lub zwroty nie zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto tego zakładu ubezpieczeń.
Art. 16 ust. 11	<p>11. Każdą kwotę ujętą jako zmniejszenie kapitału własnego jednostki składowej i będącą wynikiem wypłat dokonanych lub należnych w odniesieniu do instrumentu wyemitowanego przez tę jednostkę składową zgodnie z ostrożnościowymi wymogami regulacyjnymi (zwaną dalej „kapitałem dodatkowym Tier I”), traktuje się jako koszt przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty tej jednostki.</p>	TAK	art. 54	<p>Art. 54. 1. Korekta z tytułu kapitału Tier I, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. m, polega na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) pomniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zmniejszenia kapitału własnego w wyniku dokonanych lub należnych wypłat w odniesieniu do instrumentu wyemitowanego przez tę jednostkę z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I; 2) zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zwiększenia kapitału własnego w wyniku wpłat otrzymanych

	<p>Każdą kwotę ujętą jako zwiększenie kapitału własnego jednostki składowej i będącą wynikiem wypłat otrzymanych lub należnych w odniesieniu do kapitału dodatkowego Tier I posiadanego przez jednostkę składową, uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty tej jednostki.</p>			<p>lub należnych z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I.</p> <p>2. Przez dodatkowy kapitał Tier I, o którym mowa w ust. 1, rozumie się instrument emitowany przez jednostkę składową zgodnie z wymogami ostrożnościowymi mającymi zastosowanie do sektora bankowego, który:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jest zamienny na kapitał własny lub odpisany w przypadku wystąpienia wcześniej określonego zdarzenia oraz 2) odznacza się innymi właściwościami mającymi na celu łatwiejsze pokrycie strat na wypadek kryzysu finansowego. <p>3. Przez zastrzeżony kapitał Tier I, o którym mowa w ust. 1, rozumie się instrument emitowany przez jednostkę składową, zgodnie z wymogami ostrożnościowymi mającymi zastosowanie do sektora ubezpieczeniowego, który spełnia warunki określone w ust. 2.</p> <p>4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do zmian kapitału własnego, które wynikają z emisji instrumentu lub umorzenia kapitału dodatkowego Tier I lub zastrzeżonego Tier I.</p>
<p>Art. 17 ust. 1 lit. a</p>	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) „dochód z żeglugi międzynarodowej” oznacza dochód netto uzyskany przez jednostkę składową z następujących rodzajów działalności, pod warunkiem, że taki przewóz nie odbywa się śródlądowymi drogami wodnymi w obrębie tej samej jurysdykcji: <ol style="list-style-type: none"> (i) przewóz pasażerów lub ładunków statkiem w ruchu międzynarodowym, bez względu na to, czy statek jest własnością jednostki składowej, jest przez nią dzierżawiony czy w inny sposób oddany do jej dyspozycji; 	<p>TAK</p>	<p>art. 69 ust. 1-2, ust. 5-6</p>	<p>Art. 69. 1. Przez dochód (stratę) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej rozumie się dochód (stratę) uzyskany przez jednostkę składową z tytułu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej, bez względu na tytuł prawny przysługujący jednostce składowej do tego statku; 2) przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej w ramach umowy slotczarter; 3) dzierżawy statku, który ma być wykorzystywany do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem; 4) dzierżawy samego statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej na rzecz innej jednostki składowej;

	<ul style="list-style-type: none"> (ii) przewóz pasażerów lub ładunków statkiem w ruchu międzynarodowym w ramach umowy typu „slot czarter”; (iii) dzierżawa statku, który ma być wykorzystywany do przewozu pasażerów lub ładunków w ruchu międzynarodowym na zasadzie czarteru z pełnym wyposażeniem, załogą i zaopatrzeniem; (iv) dzierżawa statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w ruchu międzynarodowym na zasadzie czarteru typu bare-boat na rzecz innej jednostki składowej; (v) udział w konsorcjum, wspólnym przedsiębiorstwie lub międzynarodowej agencji eksploatacyjnej w celu przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w ruchu międzynarodowym; oraz (vi) sprzedaż statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w ruchu międzynarodowym, pod warunkiem że statek ten był użytkowany przez jednostkę składową przez co najmniej jeden rok; 			<p>5) udziału we wspólnym przedsięwzięciu lub w międzynarodowej agencji operacyjnej, przez które jest prowadzona działalność w zakresie przewozu pasażerów lub ładunków statkiem w żegludze międzynarodowej;</p> <p>6) sprzedaży statku wykorzystywanego do przewozu pasażerów lub ładunków w żegludze międzynarodowej, jeżeli ten statek był użytkowany przez jednostkę składową przez co najmniej dwanaście miesięcy.</p> <p>2. Dochód (stratę) z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej ustala się jako część księgowego dochodu (straty) netto, którą można przypisać do tej działalności.</p> <p>5. Przepis ust. 2 ma zastosowanie pod warunkiem, że przewóz nie odbywa się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) śródlądowymi drogami wodnymi w obrębie terytorium tej samej jurysdykcji; 2) między miejscami położonymi na terytorium jednej jurysdykcji, bez względu na to, czy w tej jurysdykcji jest zlokalizowana jednostka składowa. <p>6. Przepis ust. 3 ma zastosowanie pod warunkiem, że działalność jest prowadzona w związku z przewozem pasażerów lub ładunków statkami w żegludze międzynarodowej i nie dotyczy przewozu śródlądowymi drogami wodnymi.</p>
Art. 17 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „kwalifikowany dochód poboczny z żeglugi międzynarodowej” oznacza dochód netto</p>	TAK	Art. 69 ust. 3-4	<p>Art. 69. 3. Przez dochód (stratę) jednostki składowej z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej rozumie się dochód (stratę) uzyskany przez jednostkę składową z tytułu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dzierżawy statku bez załogi na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką

	<p>uzyskany przez jednostkę składową z następujących rodzajów działalności, pod warunkiem że działalność taka prowadzona jest głównie w związku z przewozem pasażerów lub ładunków statkami w ruchu międzynarodowym:</p> <p>(i) dzierżawa statku na zasadzie czarteru typu bare-boat na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką składową, pod warunkiem że okres dzierżawy czarteru nie przekracza trzech lat;</p> <p>(ii) sprzedaż biletów wystawionych przez inne przedsiębiorstwa żeglugowe na krajowy odcinek rejsu międzynarodowego;</p> <p>(iii) dzierżawa i krótkoterminowe składowanie kontenerów lub opłaty za przetrzymanie w przypadku opóźnionego zwrotu kontenerów;</p> <p>(iv) świadczenie usług na rzecz innych przedsiębiorstw żeglugowych przez inżynierów, pracowników obsługi technicznej, pracowników zajmujących się przeładunkiem, pracowników gastronomii oraz pracowników obsługi pasażerów; oraz</p> <p>(v) dochód z inwestycji, jeżeli inwestycja, która generuje dochód, jest dokonywana jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w ruchu międzynarodowym.</p>			<p>składową, pod warunkiem, że okres dzierżawy nie przekracza 36 miesięcy, przy czym przy ustalaniu tego okresu uwzględnia się wszelkie okoliczności mające wpływ na faktyczną dzierżawę statku, w szczególności nowe umowy lub zmianę umów,</p> <p>2) sprzedaży biletów wystawionych przez inne przedsiębiorstwa żeglugowe na krajowy odcinek rejsu międzynarodowego;</p> <p>3) dzierżawy i krótkoterminowego składowania kontenerów lub opłat za przetrzymanie w przypadku opóźnionego zwrotu kontenerów;</p> <p>4) świadczenia usług na rzecz innych przedsiębiorstw żeglugowych przez inżynierów, pracowników obsługi technicznej, pracowników zajmujących się przeładunkiem, pracowników gastronomii oraz pracowników obsługi pasażerów;</p> <p>5) depozytów pieniężnych lub inwestycji w papiery wartościowe, jeżeli depozyty te lub inwestycje, z których osiągnięto dochód, są dokonywane jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w żegludze międzynarodowej.</p> <p>4. Dochód (stratę) z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej ustala się jako część księgowego dochodu (straty) netto jednostki składowej, którą można przypisać do tej działalności.</p>
--	---	--	--	---

Art. 17 ust. 2	2. Dochodu z żeglugi międzynarodowej oraz kwalifikowanego dochodu pobocznego z żeglugi międzynarodowej jednostki składowej nie uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty tej jednostki, pod warunkiem że jednostka składowa wykaże, że strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami, których to dotyczy, jest skutecznie prowadzone z obszaru jurysdykcji, w której dana jednostka składowa ma siedzibę.	TAK	art. 67 ust. 1, ust. 7	<p>Art. 67. 1. 1. Korekta księgowego dochodu (straty) netto polega także na nieuwzględnieniu dochodów (strat) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, jeżeli strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami wykorzystywanymi w tych działalnościach jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.</p> <p>7. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, ciężar dowodu, że zarządzanie strategiczne lub zarządzanie handlowe wszystkimi statkami jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której jednostka składowa jest zlokalizowana, spoczywa na tej jednostce.</p>
Art. 17 ust. 3	3. Jeżeli w wyniku obliczenia dochodu z żeglugi międzynarodowej oraz kwalifikowanego dochodu pobocznego z żeglugi międzynarodowej jednostki składowej otrzymuje się stratę, stratę taką wyłącza się z obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty tej jednostki składowej.	TAK	art. 67 ust. 1	<p>Art. 67. 1. 1. Korekta księgowego dochodu (straty) netto polega także na nieuwzględnieniu dochodów (strat) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, jeżeli strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami wykorzystywanymi w tych działalnościach jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.</p>
Art. 17 ust. 4	4. Łączny kwalifikowany dochód poboczny z żeglugi międzynarodowej wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji nie może przekraczać 50 % dochodu tych jednostek składowych z żeglugi międzynarodowej.	TAK	art. 68 ust. 1	<p>Art. 68. 1. Jeżeli suma dochodów z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej samej jurysdykcji jest wyższa niż 50 % sumy dochodów tych jednostek z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej, kwota tej nadwyżki podwyższa księgowy dochód (stratę) netto tych wszystkich jednostek składowych proporcjonalnie do udziału dochodu z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej jednostki</p>

				składowej w łącznym dochodzie z takiej działalności wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji.
Art. 17 ust. 5	<p>5. Koszty ponoszone przez jednostkę składową, które można bezpośrednio przypisać jej działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej wymienionej w ust. 1 lit. a) i kwalifikowanej działalności pobocznej w zakresie żeglugi międzynarodowej, wymienionej w ust. 1, przypisuje się tej działalności na potrzeby obliczenia dochodu netto z międzynarodowej żeglugi morskiej i kwalifikowanego dochodu pobocznego netto z żeglugi międzynarodowej danej jednostki składowej.</p> <p>Koszty ponoszone przez jednostkę składową, które wynikają pośrednio z jej działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej i kwalifikowanej działalności pobocznej w zakresie żeglugi międzynarodowej, odlicza się od przychodów tej jednostki składowej z tytułu takiej działalności w celu obliczenia dochodu z międzynarodowej żeglugi morskiej i kwalifikowanego dochodu pobocznego z żeglugi międzynarodowej danej jednostki składowej na podstawie jej przychodów z takiej działalności proporcjonalnie do jej całkowitych przychodów.</p>	TAK	Art. 67 ust. 2	<p>Art. 67. 2. Przy dokonywaniu korekty z tytułu żeglugi międzynarodowej nie uwzględnia się w szczególności kosztów jednostki składowej przypisanych do dochodu (straty) tej jednostki z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej albo działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, przy czym koszty te przypisuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) odpowiednio do tych działalności – w przypadku kosztów bezpośrednio związanych dochodami z tymi działalnościami; 2) proporcjonalnie do udziału przychodów z takiej działalności w łącznych przychodach jednostki składowej – w przypadku kosztów pośrednio związanych z tymi działalnościami.
Art. 17 ust. 6	<p>6. Przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu lub straty jednostki składowej nie uwzględnia się żadnych bezpośrednich i pośrednich kosztów, które są przypisane do dochodu tej jednostki z żeglugi międzynarodowej i kwalifikowanego dochodu pobocznego z żeglugi międzynarodowej zgodnie z ust. 5.</p>	TAK	art. 67 ust. 1-2	<p>Art. 67. 1. Korekta księgowego dochodu (straty) netto polega także na nieuwzględnieniu dochodów (strat) jednostki składowej z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, jeżeli strategiczne lub handlowe zarządzanie wszystkimi statkami wykorzystywanymi w tych działalnościami jest faktycznie prowadzone w jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.</p>

				<p>2. Przy dokonywaniu korekty z tytułu żeglugi międzynarodowej nie uwzględnia się w szczególności kosztów jednostki składowej przypisanych do dochodu (straty) tej jednostki z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej albo działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, przy czym koszty te przypisuje się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) odpowiednio do tych działalności – w przypadku kosztów bezpośrednio związanych dochodami z tymi działalnościami; 2) proporcjonalnie do udziału przychodów z takiej działalności w łącznych przychodach jednostki składowej – w przypadku kosztów pośrednio związanych z tymi działalnościami.
Art. 18 ust. 1	<p>1. Jeżeli jednostka składowa jest stałym zakładem zgodnie z definicją w art. 3 pkt 13 lit. a), b) lub c), jej księgowy dochód netto lub księgowy strata netto są równe dochodowi lub stracie netto odzwierciedlonym w odrębnym sprawozdaniu finansowym stałego zakładu.</p> <p>Jeżeli stały zakład nie sporządza odrębnego sprawozdania finansowego, jego księgowy dochód netto lub księgowy strata netto są równe kwocie, która zostałaby wykazana w jego odrębnym sprawozdaniu finansowym, gdyby było ono sporządzone na zasadzie jednostkowej i zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla.</p>	TAK	Art. 70 pkt 1-2	<p>Art. 70. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu stanowi zysk (strata) netto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wynikający ze sprawozdania finansowego tego stałego zakładu – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c, sporządzającego sprawozdanie finansowe; 2) który zostałby wykazany w sprawozdaniu finansowym takiego zakładu, gdyby to sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a–c, niesporządzającego sprawozdania finansowego;
Art. 18 ust. 2	<p>2. Jeżeli jednostka składowa spełnia warunki definicji stałego zakładu zawartej w art. 3 pkt 13 lit. a) lub b), jej księgowy dochód netto lub księgowy strata netto są korygowane w celu odzwierciedlenia jedynie tych kwot</p>	TAK	Art. 71	<p>Art. 71. 1. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu, o którym mowa w art. 70, uwzględnia wyłącznie przychody i koszty, które:</p>

	<p>oraz pozycji dochodów i kosztów, które można jej przypisać zgodnie z obowiązującą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania lub mającym zastosowanie prawem krajowym jurysdykcji, w której jednostka ta ma siedzibę, bez względu na kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz kwotę kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji.</p> <p>Jeżeli jednostka składowa spełnia warunki definicji stałego zakładu zawartej w art. 3 pkt 13 lit. c), jej księgowy dochód netto lub księgową stratę netto są korygowane w celu odzwierciedlenia jedynie tych pozycji dochodów i kosztów, które zostałyby jej przypisane zgodnie z art. 7 modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, ze zmianami.</p>			<p>1) można przypisać takiemu zakładowi zgodnie z właściwą umową o unikaniu podwójnego opodatkowania lub mającym zastosowanie prawem krajowym jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana, bez względu na wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu oraz wysokość kosztów podlegających odliczeniu w tej jurysdykcji – w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. a lub b;</p> <p>2) zostałyby przypisane takiemu zakładowi zgodnie z postanowieniami podobnymi do art. 7 Modelowej konwencji OECD– w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. c.</p>
Art. 18 ust. 3	<p>3. Jeżeli jednostka składowa spełnia warunki definicji stałego zakładu zawartej w art. 3 pkt 13 lit. d), jej księgowy dochód netto lub księgową stratę netto oblicza się na podstawie kwot oraz pozycji dochodu zwolnionych z opodatkowania w jurysdykcji, w której siedzibę ma centrala, które to pozycje można przypisać operacjom prowadzonym poza tą jurysdykcją, oraz kwot i pozycji kosztów, które nie są odliczane do celów podatkowych w jurysdykcji, w której siedzibę ma centrala, które to pozycje można przypisać takim operacjom.</p>	TAK	Art. 70 pkt 3	<p>Art. 70. 1. Księgowy dochód (strata) netto stałego zakładu stanowi dochód (strata):</p> <p>3) zwolniony lub wyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji centrali przypisany transakcjom prowadzonym poza tą jurysdykcją w zakresie, w jakim ten dochód można przypisać tym transakcjom kosztom, które nie są odliczane do celów podatkowych w jurysdykcji lokalizacji centrali i można te koszty przypisać– w przypadku stałego zakładu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 40 lit. d.</p>
Art. 18 ust. 4	<p>4. Księgowy dochód netto ani księgową stratę netto stałego zakładu nie mogą być uwzględniane przy określaniu kwalifikowanego dochodu lub straty centrali, z wyjątkiem sytuacji przewidzianej w ust. 5.</p>	TAK	Art. 72 ust. 1	<p>Art. 72. 1. Księgowego dochodu (straty) netto stałego zakładu nie uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) centrali.</p>

Art. 18 ust. 5	<p>5. Kwalifikowaną stratę stałego zakładu traktuje się jako koszt centrali do celów obliczenia jej kwalifikowanego dochodu lub straty w zakresie, w jakim strata stałego zakładu jest traktowana jako koszt przy obliczaniu krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu takiej centrali i nie jest kompensowana z pozycją krajowego dochodu podlegającego opodatkowaniu, która podlega opodatkowaniu na mocy przepisów zarówno jurysdykcji centrali, jak i jurysdykcji stałego zakładu.</p> <p>Kwalifikowany dochód, który jest następnie uzyskiwany przez stały zakład, jest traktowany jako kwalifikowany dochód centrali do wysokości kwalifikowanej straty, która była uprzednio traktowana jako koszt centrali na podstawie akapitu pierwszego.</p>	TAK	Art. 72 ust. 2-3	<p>Art. 71. 2. Kwalifikowana strata stałego zakładu pomniejsza księgowy dochód (stratę) netto centrali za rok podatkowy w takiej części, w jakiej strata ta:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) może zostać uznana za koszt przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym tej centrali oraz 2) nie została uwzględniona przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, na podstawie przepisów jurysdykcji lokalizacji centrali oraz lokalizacji stałego zakładu <p>- bez względu na rok podatkowy rozliczenia takiej straty lub jej części.</p> <p>3. Kwalifikowany dochód osiągniany przez stały zakład w latach podatkowych następujących po roku podatkowym, o którym mowa w ust. 2, podwyższa księgowy dochód (stratę) centrali do wysokości kwalifikowanej straty, która była rozliczona jako koszt centrali na podstawie ust. 1.</p>
Art. 19 ust. 1	<p>1. Księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostki składowej, która jest jednostką pośredniczącą, pomniejsza się o kwotę przypadającą na jej właścicieli, którzy nie są jednostkami należącymi do grupy i którzy posiadają udziały własnościowe w takiej jednostce pośredniczącej bezpośrednio lub za pośrednictwem łańcucha jednostek transparentnych podatkowo, chyba że:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) jednostka pośrednicząca jest jednostką dominującą najwyższego szczebla; lub b) jednostka pośrednicząca jest własnością – bezpośrednio lub za pośrednictwem łańcucha jednostek transparentnych podatkowo – 	TAK	art. 73	<p>Art. 73. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej, będącej jednostką składową grupy, pomniejsza się o kwotę księgowego dochodu (straty) netto przypadającą na jej właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi tej grupy i posiadają w takiej jednostce pośredniczącej udziały własnościowe bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo.</p> <p>2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku, gdy jednostka pośrednicząca jest jednostką dominującą najwyższego szczebla lub jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udziały własnościowe w takiej jednostce bezpośrednio lub za pośrednictwem jednej lub kilku jednostek transparentnych podatkowo.</p>

	jednostki dominującej najwyższego szczebla, o której mowa w lit. a).			
Art. 19 ust. 2	2. Księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostki składowej, która jest jednostką pośredniczącą, pomniejsza się o księgowy dochód netto lub księgową stratę netto, które są przydzielone innej jednostce składowej.	TAK	art. 74 ust. 1, art. 75 ust. 1 pkt 1, ust. 3	<p>Art. 74. 1. Księgowy dochód (stratę) netto obliczony zgodnie z art. 73 pomniejsza się o kwotę przydzieloną zgodnie z art. 70 i art. 71 stałemu zakładowi jednostki pośredniczącej, za którego pośrednictwem ta jednostka prowadzi w całości lub w części działalność, niezależnie od jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany.</p> <p>Art. 75. 1 Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej obliczony zgodnie z art. 73 i art. 74 przydziela się:</p> <p>1) jednostkom będącym właścicielami proporcjonalnie do ich udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej – w przypadku gdy ta jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo niebędącą jednostką dominującą najwyższego szczebla ani odwróconą jednostką hybrydową, albo</p> <p>(...)</p> <p>3. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej pomniejsza się o kwotę przydzieloną jednostkom będącym jej właścicielami zgodnie z ust. 1 pkt 1.</p>
Art. 19 ust. 3	3. Jeżeli jednostka pośrednicząca całkowicie lub częściowo prowadzi działalność za pośrednictwem stałego zakładu, jej księgowy dochód netto lub księgową stratę netto, pozostałe po zastosowaniu ust. 1 niniejszego artykułu, przydziela się temu stałemu zakładowi zgodnie z art. 18.	TAK	art. 74	Art. 74. Księgowy dochód (stratę) netto obliczony zgodnie z art. 73 pomniejsza się o kwotę przydzieloną stałemu zakładowi jednostki pośredniczącej zgodnie z art. 70, za pośrednictwem którego jednostka ta prowadzi w całości lub w części działalność, niezależnie od jurysdykcji, w której zakład ten jest zlokalizowany.
Art. 19 ust. 4	4. Jeżeli jednostka transparentna podatkowo nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostki pośredniczącej, pozostałe po zastosowaniu ust. 1 i 3, przydziela się jej właścicielom jednostek składowych	TAK	art. 75 ust. 1 pkt 1	<p>Art. 75. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej obliczony zgodnie z art. 73 i art. 74 przydziela się:</p> <p>1) jednostkom będącym właścicielami proporcjonalnie do ich udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej – w</p>

	zgodnie z ich udziałami własnościowymi w jednostce pośredniczącej.			przypadku gdy ta jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo niebędącą jednostką dominującą najwyższego szczebla ani odwróconą jednostką hybrydową, albo
--	--	--	--	---

Art. 19 ust. 5	5. Jeżeli jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla lub odwróconym podmiotem hybrydowym, ewentualny księgowy dochód netto lub księgową stratę netto jednostki pośredniczącej, pozostałe po zastosowaniu ust. 1 i 3, przydziela się jednostce dominującej najwyższego szczebla lub odwróconemu podmiotowi hybrydowemu.	TAK	art. 75 ust. 1 pkt 2	Art. 75. 1. Księgowy dochód (stratę) netto jednostki pośredniczącej obliczony zgodnie z art. 73 i art. 74 przydziela się: 2) tej jednostce pośredniczącej – w przypadku, gdy ta jednostka pośrednicząca jest jednostką transparentną podatkowo, będącą jednostką dominującą najwyższego szczebla albo odwróconą jednostką hybrydową.
Art. 19 ust. 6	6. Ust. 3, 4 i 5 stosuje się oddzielnie w odniesieniu do każdego udziału własnościowego w jednostce pośredniczącej.	TAK	art. 76 ust. 1	Art. 76. 1. Przepisy art. 73 oraz art. 75 stosuje się do każdego udziału własnościowego posiadanego przez daną jednostkę będącą właścicielem w jednostce pośredniczącej, zgodnie z kwalifikacją tej jednostki pośredniczącej dokonaną na podstawie art. 3 ust. 3 i przepisów jurysdykcji, w której ta jednostka będąca właścicielem jest zlokalizowana.
Art. 20 ust. 1	1. Podatki kwalifikowane jednostki składowej obejmują: a) podatki ujęte w księgach rachunkowych jednostki składowej w odniesieniu do jej dochodu lub zysków lub jej udziału w dochodzie lub zyskach jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy; b) podatki od wypłaconego zysku, domniemanej wypłaty zysku oraz kosztów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nałożone w ramach kwalifikowanego systemu podatku od osób prawnych opartego na opodatkowaniu wypłaty zysku; c) podatki nakładane zamiast ogólnie stosowanego podatku dochodowego od osób prawnych; oraz d) podatki nakładane przez odniesienie do zysków zatrzymanych i kapitału własnego przedsiębiorstwa, w tym podatki od szeregu	TAK	Art. 78, art. 79 ust. 1	Art. 78. 1. Do podatków kwalifikowanych jednostki składowej zalicza się ujęte w księgach za rok podatkowy: 1) podatki nakładane z tytułu: a) dochodu lub zysku tej jednostki składowej lub udziału tej jednostki w dochodzie lub zysku innej jednostki składowej, w której posiada ona udział własnościowy, b) wypłaconego lub przeznaczonego do wypłaty zysku, wypłat równoważnych wypłacie zysku oraz kosztów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub kosztów o podobnym charakterze, jeżeli są naliczone w ramach systemu opartego na opodatkowaniu wypłaty zysków, o którym mowa w art. 115 – w tym podatki dochodowe nakładane u źródła i inne podobne podatki; 2) podatki nakładane w miejsce podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej, nie obowiązuje system podatku dochodowego od osób prawnych;

	składników opartych na dochodzie i kapitale własnym.			
Art. 20 ust. 2	<p>2. Podatki kwalifikowane jednostki składowej nie obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) podatku wyrównawczego naliczonego przez jednostkę dominującą zgodnie z kwalifikowaną zasadą IIR; b) podatku wyrównawczego naliczonego przez jednostkę składową na podstawie przepisów dotyczących kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego; c) podatków, które można przypisać korekcie dokonanej przez jednostkę składową w wyniku zastosowania kwalifikowanej zasady UTPR; d) wyłączonego zwrotnego podatku przypisywanego; oraz e) podatków płaconych przez zakład ubezpieczeń w związku ze zwrotami na rzecz ubezpieczających. 	TAK		<p>3) podatki naliczone z tytułu zysków zatrzymanych lub kapitału własnego jednostki składowej, w tym podatki naliczone od całości lub części składników opartych na dochodzie lub kapitale własnym.</p> <p>2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do grzywien, kar, odsetek i opłat o podobnym charakterze naliczanych w związku z podatkami kwalifikowanymi.</p> <p>3. Przez podatki kwalifikowane rozumie się w szczególności podatki, o których mowa w art. 18, art. 21, art. 22, art. 22d, art. 24a, art. 24aa, art. 24b, art. 24ca, art. 24d oraz art. 24f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.</p> <p>Art. 79. 1. Do podatków kwalifikowanych jednostki składowej nie zalicza się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) globalnego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego; 2) krajowego podatku wyrównawczego oraz kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego; 3) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków oraz podatku wyrównawczego obliczanego na podstawie kwalifikowanej zasady od niedostatecznie opodatkowanych zysków; 4) podatku naliczonego z tytułu zysków (strat) ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, będących nieruchomościami, jeżeli za rok podatkowy dokonano wyboru, o którym mowa w art. 59; 5) podatków zapłaconych przez jednostki składowe będące zakładami ubezpieczeń w związku z wypłatami lub zwrotami na rzecz ubezpieczonych, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt 1; 6) wyłączonego przypisanego podatku.
Art. 20 ust. 3	<p>3. Podatki kwalifikowane w odniesieniu do wszelkich zysków lub strat netto wynikających ze zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, o którym mowa w art. 16 ust. 7 akapit pierwszy, w roku podatkowym, w którym dokonano wyboru, o którym mowa w akapicie pierwszym, są wyłączone z obliczania podatków kwalifikowanych.</p>	TAK		

Art. 21 ust. 1	<p>1. Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki składowej za rok podatkowy ustala się poprzez skorygowanie sumy bieżących obciążeń podatkowych naliczonych w jej księgowym dochodzie netto lub księgowej stracie netto w odniesieniu do podatków kwalifikowanych za dany rok podatkowy o:</p> <p>a) kwotę netto jego dodatków i obniżek w podatkach kwalifikowanych za rok podatkowy, jak określono w ust. 2 i 3;</p> <p>b) całkowitą kwotę korekty z tytułu podatku odroczonego, jak określono w art. 22; oraz</p> <p>c) wszelkie zwiększenia lub zmniejszenia podatków kwalifikowanych ujęte w kapitale własnym lub innych całkowitych dochodach odnoszących się do kwot uwzględnionych w obliczeniu kwalifikowanego dochodu lub straty, które będą podlegać opodatkowaniu na podstawie lokalnych przepisów podatkowych.</p>	TAK	Art. 80 ust. 1	<p>Art. 80. 1. Skorygowanymi podatkami kwalifikowanymi jednostki składowej za rok podatkowy jest suma jej podatków kwalifikowanych stanowiących podatki dochodowe w części bieżącej, skorygowana o:</p> <p>1) zwiększenia podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 81;</p> <p>2) zmniejszenia podatków kwalifikowanych, o których mowa w art. 82;</p> <p>3) zwiększenia i zmniejszenia z tytułu kwalifikowanych udziałów własnościowych i kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych;</p> <p>4) korzyści związane z rozliczeniem zysku lub straty, o których mowa w art. 84;</p> <p>5) zwiększenia z tytułu całkowitej korekty podatku odroczonego ustalonej dla jednostki zgodnie z przepisami oddziału 2, z zastrzeżeniem art. 91</p> <p>6) podatki kwalifikowane ujęte w kapitale własnym lub w innych całkowitych dochodach w części, w jakiej odnoszą się do dochodów lub zysków uwzględnionych w kwalifikowanym dochodzie (stracie), jeżeli dochody te lub zyski podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów podatkowych obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lokalizacji tej jednostki – w przypadku, gdy podatki te nie zostały jednocześnie naliczone jako koszt lub jako obciążenie wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego.</p>
Art. 21 ust. 2	<p>2. Dodatki w podatkach kwalifikowanych jednostki składowej za dany rok podatkowy obejmują:</p>	TAK	Art. 81	<p>Art. 81. Podatki kwalifikowane zwiększa się o kwotę:</p> <p>1) podatków kwalifikowanych ujętych jako koszt lub podobny zapis dla celów ustalenia księgowego dochodu (straty) brutto;</p>

	<p>a) ewentualną kwotę podatków kwalifikowanych naliczoną jako koszt w zysku przed opodatkowaniem w księgach rachunkowych;</p> <p>b) ewentualną kwotę kwalifikowanych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzonych od straty podatkowej, które zostały wykorzystane zgodnie z art. 23 ust. 2;</p> <p>c) ewentualną kwotę podatków kwalifikowanych odnoszących się do niepewnej pozycji podatkowej, uprzednio wyłączonych na podstawie ust. 3 lit. d), która jest płacona w roku podatkowym; oraz</p> <p>d) ewentualną kwotę kredytu lub zwrotu w odniesieniu do kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego, która została naliczona jako zmniejszenie bieżącego obciążenia podatkowego.</p>			<p>2) wartości aktywa od kwalifikowanej straty, wykorzystanego zgodnie z art. 92 ust. 3 – w przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 92 ust. 1;</p> <p>3) podatków kwalifikowanych dotyczących niepewnej pozycji podatkowej, zapłaconych przez jednostkę w roku podatkowym – w przypadku gdy podatki te w poprzednich latach podatkowych zostały wyłączone z podatków kwalifikowanych na podstawie art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. b;</p> <p>4) odliczenia lub zwrotu podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi – w przypadku gdy kwota tego odliczenia lub tego zwrotu została ujęta w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej.</p>
Art. 21 ust. 3	<p>3. Obniżki w podatkach kwalifikowanych jednostki składowej za dany rok podatkowy obejmują:</p> <p>a) kwotę bieżącego obciążenia podatkowego w odniesieniu do dochodu wyłączonego z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty zgodnie z rozdziałem III;</p> <p>b) ewentualną kwotę kredytu lub zwrotu w odniesieniu do niekwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego, która nie została ujęta jako zmniejszenie bieżącego obciążenia podatkowego;</p>	TAK	Art. 82 ust. 1	<p>Art. 82. 1. Podatki kwalifikowane zmniejsza się o:</p> <p>1) podatek dochodowy w części bieżącej, w tym naliczony jako koszt lub podobny zapis:</p> <p>a) w części jaka faktycznie jest związana jest z dochodem wyłączonym z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty) netto,</p> <p>b)) dotyczący niepewnej pozycji podatkowej,</p> <p>c) którego zapłaty nie przewiduje się, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka, w okresie trzech lat liczonych od ostatniego dnia roku podatkowego,</p>

	<p>c) ewentualną kwotę podatków kwalifikowanych zwróconych jednostce składowej lub zapisanych jako kredyt podatkowy na rzecz jednostki składowej, która nie została potraktowana jako korekta bieżącego obciążenia podatkowego w księgach rachunkowych, chyba że dotyczy kwalifikowanego zwrotnego kredytu podatkowego;</p> <p>d) kwotę bieżącego obciążenia podatkowego, która dotyczy niepewnej pozycji podatkowej; oraz</p> <p>e) ewentualną kwotę bieżącego obciążenia podatkowego, której zapłaty nie przewiduje się w ciągu trzech lat od zakończenia roku podatkowego.</p>			<p>d) należny w związku z przychodem wyłączonym na podstawie art. 62, w części jak faktycznie związana jest z tym przychodem;</p> <p>2) odliczenie lub zwrot podatku z tytułu niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, w części w jakiej to odliczenie lub ten zwrot nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej;</p> <p>3) odliczenie od podatku kwalifikowanego lub zwrot podatków kwalifikowanych, które nie zostały ujęte w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej, inne niż odliczenie lub zwrot podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi.</p>
Art. 21 ust. 4	4. Jeżeli kwota podatku kwalifikowanego jest opisana w więcej niż jednej literze w ust. 1, 2 i 3, przy obliczaniu skorygowanych podatków kwalifikowanych uwzględnia się ją tylko raz.	TAK	Art. 80 ust. 2	Art. 80. 2. Przy obliczaniu skorygowanych podatków kwalifikowanych kwota podatku kwalifikowanego jest uwzględniana jeden raz przez jedną jednostkę składową, choćby kwota ta mogła zostać rozliczona w więcej niż jednej pozycji z tytułów wymienionych w ust. 1.
Art. 21 ust. 5	5. Jeżeli w danym roku podatkowym nie występuje kwalifikowany dochód netto w danej jurysdykcji, a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych w przypadku tej jurysdykcji jest ujemna i mniejsza niż kwota równa kwalifikowanej stracie netto pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową („oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane”), kwotę równą różnicy między kwotą skorygowanych podatków kwalifikowanych a kwotą oczekiwanych skorygowanych podatków kwalifikowanych traktuje się jako dodatkowy	TAK	Art. 98	<p>Art. 98. 1. Dodatkowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy oblicza się, z zastrzeżeniem art. 99, w przypadku gdy dla danej jurysdykcji nie występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto za rok podatkowy a kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalona dla tej jurysdykcji jest:</p> <p>1) ujemna oraz</p> <p>2) mniejsza niż kwota stanowiąca iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto oraz minimalnej stawki podatkowej (oczekiwane skorygowane podatki kwalifikowane).</p>

	<p>podatek wyrównawczy za ten rok podatkowy. Kwotę dodatkowego podatku wyrównawczego przypisuje się każdej jednostce składowej w danej jurysdykcji zgodnie z art. 29 ust. 3.</p>			<p>2. Dodatkowym podatkiem wyrównawczym, o którym mowa w ust. 1, jest kwota różnicy między kwotą skorygowanych podatków kwalifikowanych a kwotą oczekiwanych skorygowanych podatków kwalifikowanych.</p>
<p>Art. 22 ust. 1 lit. a</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a) „niedozwolone rozliczenia międzyokresowe” oznaczają:</p> <p>(i) wszelkie zmiany obciążenia z tytułu podatku odroczonego naliczonego w księgach rachunkowych jednostki składowej, które odnoszą się do niepewnej pozycji podatkowej; oraz</p> <p>(ii) wszelkie zmiany obciążenia z tytułu podatku odroczonego naliczonego w księgach rachunkowych jednostki składowej, które odnoszą się do wypłat od jednostki składowej;</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 86 ust. 2</p>	<p>Art. 86. 2. Przez niedozwolone rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b, rozumie się ujęte w księgach zmiany podatku dochodowego w części odroczonej, które odnoszą się do:</p> <p>1) niepewnej pozycji podatkowej;</p> <p>2) dokonywanych przez jednostkę składową wypłat z tytułu dywidend i innych wypłat o podobnym charakterze.</p> <p>3. Przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do której:</p> <p>1) nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach oraz</p> <p>2) dokonano wyboru, zgodnie z art. 128, polegającego na nieuwzględnieniu tej kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy.</p>
<p>Art. 22 ust. 1 lit. b</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe” oznaczają każde zwiększenie rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujętej w księgach rachunkowych jednostki składowej za rok podatkowy, co do której nie przewiduje się zapłaty w terminie określonym w ust. 7 niniejszego artykułu i w odniesieniu do której</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 86 ust. 3</p>	<p>Art. 86. 3. Przez niewykorzystane rozliczenia międzyokresowe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się kwotę zwiększenia rezerwy z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do której:</p> <p>1) nie przewiduje się zapłaty zobowiązania w terminie 5 lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota zwiększenia rezerwy została ujęta w księgach oraz</p> <p>2) dokonano wyboru polegającego na nieuwzględnieniu tej kwoty zwiększenia rezerwy w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za rok podatkowy.</p>

	raportująca jednostka składowa dokonuje, zgodnie z art. 45 ust. 2, wyboru polegającego na nieuwzględnieniu w całkowitej kwocie korekty z tytułu podatku odroczonego za ten rok podatkowy.			
Art. 22 ust. 2	<p>2. Jeżeli stawka podatkowa stosowana do celów obliczania obciążenia z tytułu podatku odroczonego jest równa minimalnej stawce podatkowej lub od niej niższa, całkowitą kwotą korekty z tytułu podatku odroczonego, która ma być dodana do skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej za rok podatkowy zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b), jest obciążenie z tytułu podatku odroczonego naliczone w jej księgach rachunkowych w odniesieniu do podatków kwalifikowanych, z zastrzeżeniem korekt dokonywanych na podstawie ust. 3–6 niniejszego artykułu.</p> <p>Jeżeli stawka podatkowa stosowana do celów obliczania obciążenia z tytułu podatku odroczonego jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej, całkowitą kwotą korekty z tytułu podatku odroczonego, która ma być dodana do skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej za rok podatkowy zgodnie z art. 21 ust. 1 lit. b), jest obciążenie z tytułu podatku odroczonego naliczone w jej księgach rachunkowych w odniesieniu do podatków kwalifikowanych przeliczonych według minimalnej stawki podatkowej, z zastrzeżeniem korekt dokonywanych na podstawie ust. 3–6 niniejszego artykułu.</p>	TAK	Art. 85	<p>Art. 85. 1. Całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego, o której mowa w art. 80 ust. 1 pkt 5 stanowi podatek dochodowy jednostki składowej za rok podatkowy w części odroczonej przypadający na podatki kwalifikowane w wysokości odpowiadającej kwocie tego podatku:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ujętej w księgach – w przypadku, gdy stawka podatkowa stosowana do celów obliczania tego podatku w części odroczonej nie przekracza minimalnej stawki podatkowej; 2) przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej – w przypadku, gdy stawka podatkowa stosowana do celów obliczania tego podatku w części odroczonej jest wyższa od minimalnej stawki podatkowej. <p>2. Całkowita kwota korekty podatku odroczonego, o której mowa w ust. 1, zwiększa skorygowane podatki kwalifikowane jednostki składowej.</p>
Art. 22 ust. 3	3. Całkowitą kwotę korekty z tytułu podatku odroczonego zwiększa się o:	TAK	Art. 87	Art. 87. Całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego powiększa się o ujęte w księgach pozycje z tytułu:

	<p>a) ewentualną kwotę niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych lub niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych zapłaconą w danym roku podatkowym; oraz</p> <p>b) ewentualną kwotę ponownie ujętej rezerwy z tytułu podatku odroczonego, ustaloną w poprzednim roku podatkowym, która została zapłacona w danym roku podatkowym.</p>			<p>1) niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych, o których mowa w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit b lub niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych, o których mowa w art. 86 ust. 1 pkt 1 lit. c, w części w jakiej podstawa ich utworzenia została zapłacona w roku podatkowym;</p> <p>2) rezerwy z tytułu podatku odroczonego utworzonej ponownie zgodnie z art. 89, jeżeli ta rezerwa została utworzona w jednym roku z poprzednich lat podatkowych i rozwiązana oraz zapłacona w roku podatkowym.</p>
Art. 22 ust. 4	<p>4. Jeżeli w danym roku podatkowym składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzony od straty podatkowej nie został ujęty w księgach rachunkowych, ponieważ nie zostały spełnione kryteria ujmowania, całkowita kwota korekty z tytułu podatku odroczonego jest pomniejszana o kwotę, która zmniejszyłaby całkowitą kwotę korekty z tytułu podatku odroczonego, gdyby składnik aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzony od straty podatkowej został naliczony.</p>	TAK	Art. 88	<p>Art. 88. 1. Całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego pomniejsza się o:</p> <p>1) hipotetyczną kwotę z tytułu straty podatkowej, która odpowiada wysokości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jakie mogłyby zostać utworzone przez jednostkę w przypadku gdy taka jednostka poniosła stratę podatkową, ale w związku z brakiem podstaw do ujęcia tego aktywa w księgach, w tym z powodu niskiego prawdopodobieństwa wykorzystania tej straty takie aktywo nie zostało utworzone;</p> <p>2) kwotę aktywa z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej, jeżeli to aktywo zostało określone w wysokości odpowiadającej kwocie nadwyżki jego wartości przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej ponad jego wartość przeliczoną i ujętą według stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa.</p> <p>2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli podatnik wykáže, że aktywo z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej faktycznie wynika z takiej kwalifikowanej straty.</p>

Art. 22 ust. 5	<p>5. Całkowita kwota korekty z tytułu podatku odroczonego nie obejmuje:</p> <p>a) kwoty obciążenia z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do pozycji wyłączonych z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty zgodnie z rozdziałem III;</p> <p>b) kwoty obciążenia z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych i niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych;</p> <p>c) wpływu korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego w odniesieniu do składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego;</p> <p>d) kwoty obciążenia z tytułu podatku odroczonego wynikającej z ponownej wyceny w związku ze zmianą obowiązującej krajowej stawki podatkowej; oraz</p> <p>e) kwoty obciążenia z tytułu podatku odroczonego w związku z tworzeniem i wykorzystaniem kredytów podatkowych.</p>	TAK	Art. 86 ust. 1, art. 88	<p>Art. 86. 1. Całkowita kwota korekty podatku odroczonego nie obejmuje ujętej w księgach:</p> <p>1) kwoty podatku dochodowego w części odroczonej w odniesieniu do:</p> <p>a) pozycji wyłączonych z obliczania kwalifikowanego dochodu (straty), w tym w wyniku dokonanych wyborów, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2,</p> <p>b) niedozwolonych rozliczeń międzyokresowych,</p> <p>c) niewykorzystanych rozliczeń międzyokresowych,</p> <p>d) ponownej wyceny w związku ze zmianą krajowej stawki podatkowej podatku kwalifikowanego,</p> <p>e) ulg podatkowych, innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi;</p> <p>2) wpływu korekty wyceny lub ujęcia księgowego składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego.</p> <p>Art. 88. 1. Całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego pomniejsza się o:</p> <p>1) hipotetyczną kwotę z tytułu straty podatkowej, która odpowiada wysokości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jakie mogłoby zostać utworzone przez jednostkę w przypadku gdy taka jednostka poniosła stratę podatkową, ale w związku z brakiem podstaw do ujęcia tego aktywa w księgach, w tym z powodu niskiego prawdopodobieństwa wykorzystania tej straty takie aktywo nie zostało utworzone;</p> <p>2) kwotę aktywa z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalifikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej, jeżeli to aktywo zostało określone w wysokości odpowiadającej kwocie nadwyżki jego wartości przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej ponad jego wartość przeliczoną i ujętą według stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa.</p> <p>2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli podatnik wykaze, że aktywo z tytułu podatku odroczonego przypisanego do</p>
----------------	--	-----	-------------------------	--

				<p>kwalfikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej faktycznie wynika z takiej kwalfikowanej straty.</p>
Art. 22 ust. 6	<p>6. Jeżeli składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego, który jest przypisany do kwalfikowanej straty jednostki składowej, został ujęty za rok podatkowy według stawki niższej niż stawka minimalna, może on zostać przeliczony według minimalnej stawki podatkowej w tym samym roku podatkowym, pod warunkiem, że podatnik jest w stanie wykazać, że składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego można przypisać kwalfikowanej stracie.</p> <p>Jeżeli składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego ulega zwiększeniu zgodnie z akapitem pierwszym, całkowita kwota korekty z tytułu podatku odroczonego zostaje odpowiednio zmniejszona.</p>	TAK	Art. 88	<p>Art. 88. 1. Całkowiłą kwotę korekty podatku odroczonego pomniejsza się o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) hipotetyczną kwotę z tytułu straty podatkowej, która odpowiada wysokości aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, jakie mogłoby zostać utworzone przez jednostkę w przypadku gdy taka jednostka poniosła stratę podatkową, ale w związku z brakiem podstaw do ujęcia tego aktywa w księgach, w tym z powodu niskiego prawdopodobieństwa wykorzystania tej straty takie aktywo nie zostało utworzone; 2) kwotę aktywa z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalfikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej, jeżeli aktywo to zostało określone w wysokości odpowiadającej kwocie nadwyżki jego wartości przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej ponad jego wartość przeliczoną i ujętą według stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa. <p>2. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, jeżeli podatnik wykaże, że aktywo z tytułu podatku odroczonego przypisanego do kwalfikowanej straty za rok podatkowy jednostki składowej faktycznie wynika z takiej kwalfikowanej straty.</p>
Art. 22 ust. 7	<p>7. Rezerwa z tytułu podatku odroczonego, która nie została rozwiązana i której kwota nie została zapłacona w ciągu pięciu kolejnych lat podatkowych, musi zostać ponownie ujęta w zakresie, w jakim została uwzględniona w całkowitej kwocie korekty z tytułu podatku odroczonego jednostki składowej.</p>	TAK	art. 16 ust. 3 pkt 4-5, art. 89 ust. 1-2	<p>Art. 16. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4) ponownego ujęcia rezerwy z tytułu podatku odroczonego, zgodnie z art. 89; 5) obniżenia skorygowanych podatków kwalfikowanych, zgodnie z art. 96 ust. 1 pkt 2;

	<p>Kwotę ponownie ujętej rezerwy z tytułu podatku odroczonego ustaloną dla bieżącego roku podatkowego traktuje się jako zmniejszenie podatków kwalifikowanych w piątym roku podatkowym poprzedzającym bieżący rok podatkowy, a efektywną stawkę podatkową i podatek wyrównawczy za ten rok podatkowy oblicza się ponownie zgodnie z art. 29 ust. 1. Ponownie ujęta rezerwa z tytułu podatku odroczonego dla bieżącego roku podatkowego stanowi kwotę zwiększenia w kategorii rezerwa z tytułu podatku odroczonego, która została uwzględniona w całkowitej kwocie korekty z tytułu podatku odroczonego w piątym roku podatkowym poprzedzającym bieżący rok podatkowy, która nie została rozwiązana do końca ostatniego dnia bieżącego roku podatkowego.</p>			<p>Art. 89. 1. Rezerwa z tytułu podatku odroczonego podlega ponownemu ujęciu na potrzeby obliczenia za rok podatkowy całkowitej kwoty korekty podatku odroczonego, jeżeli ta rezerwa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) została ujęta w księgach i uwzględniona w całkowitej kwocie korekty podatku odroczonego za piąty rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy oraz 2) nie została rozwiązana i zapłacona w roku podatkowym. <p>2. O kwotę ponownie ujętej zgodnie z ust. 1 rezerwy z tytułu podatku odroczonego zmniejsza się skorygowane podatki kwalifikowane za piąty rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy</p>
Art. 22 ust. 8	<p>8. Na zasadzie odstępstwa od ust. 7, jeżeli rezerwa z tytułu podatku odroczonego stanowi rozliczenie międzyokresowe z tytułu wyjątku dotyczącego ponownego ujęcia, nie podlega ona ponownemu ujęciu, nawet jeśli nie zostanie rozwiązana lub zapłacona w ciągu kolejnych pięciu lat. Rozliczenie międzyokresowe z tytułu wyjątku dotyczącego ponownego ujęcia stanowi kwotę naliczonego obciążenia podatkowego, które można przypisać zmianom w powiązanych rezerwach z tytułu podatku odroczonego w odniesieniu do następujących pozycji:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) odpisy z tytułu odzyskiwania kosztów w zakresie rzeczowych aktywów trwałych; b) koszty licencji lub podobnego porozumienia przewidzianych przez rząd dotyczących użytkowania nieruchomości lub korzystania z zasobów naturalnych, które pociągają za sobą 	TAK	art. 89 ust. 3	<p>Art. 89. 3. Nie podlega ponownemu ujęciu w księgach rezerwa z tytułu podatku odroczonego, o której mowa w ust. 1, jeżeli dotyczy:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) odpisów dokonywanych w jakiegokolwiek formie z tytułu szybszego rozliczenia kosztów podatkowych odnoszących się do rzeczowych aktywów trwałych; 2) kosztów licencji uzyskanej od właściwego organu administracji, lub praw uzyskanych na podstawie podobnego do licencji porozumienia z takim organem, dotyczących użytkowania nieruchomości lub korzystania z zasobów naturalnych, które są związane ze znaczącymi inwestycjami w rzeczowe aktywa trwałe; 3) kosztów badań i rozwoju; 4) kosztów likwidacji szkód i remediacji; 5) niezrealizowanych zysków z wyceny według wartości godziwej, jeżeli nie podlegają wyborowi w zakresie ujmowania zysków (strat) zgodnie z zasadą realizacji, o której mowa w art. 54 pkt 3; 6) zysków z tytułu różnic kursowych;

	<p>znaczące inwestycje w rzeczowe aktywa trwałe;</p> <p>c) koszty badań i rozwoju;</p> <p>d) koszty likwidacji szkód i remediacji;</p> <p>e) księgowanie niezrealizowanych zysków netto według wartości godziwej;</p> <p>f) zyski netto z tytułu różnic kursowych;</p> <p>g) rezerwy ubezpieczeń i odroczone koszty akwizycji polis ubezpieczeniowych;</p> <p>h) zyski ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w tej samej jurysdykcji co jednostka składowa, które są reinwestowane w rzeczowe aktywa trwałe w tej samej jurysdykcji; oraz</p> <p>i) dodatkowe kwoty naliczone w wyniku zmian zasad rachunkowości w odniesieniu do pozycji wymienionych w lit. a)–h).</p>			<p>7) rezerw ubezpieczeniowych zakładów ubezpieczeń i odroczone koszty akwizycji polis ubezpieczeniowych;</p> <p>8) zysków ze sprzedaży rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w jurysdykcji lokalizacji jednostki składowej, które są reinwestowane w rzeczowe aktywa trwałe w tej samej jurysdykcji; 9) dodatkowych kwot ujętych w księgach w wyniku zmiany zasad rachunkowości w odniesieniu do pozycji wymienionych w pkt 1-8.</p>
Art. 23 ust. 1	<p>1. Na zasadzie odstępstwa od art. 22 raportująca jednostka składowa może dokonać wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty dla danej jurysdykcji, na podstawie którego kwalifikowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone od straty podatkowej ustala się dla każdego roku podatkowego, w którym występuje kwalifikowana strata netto w tej jurysdykcji. W tym celu kwalifikowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone od straty podatkowej są równe</p>	TAK	Art. 91, art. 92 ust. 1-2	<p>Art. 91. Przepisów art. 85-90 nie stosuje się do jednostek składowych zlokalizowanych w państwie, w odniesieniu do którego dokonano wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty, o którym mowa w oddziale 3.</p> <p>Art. 92. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostka składowa może zwiększyć podatki kwalifikowane o wartość aktywa od kwalifikowanej straty w kwocie stanowiącej iloczyn jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto, dla której</p>

	<p>kwalfikowanej stracie netto za dany rok podatkowy w danej jurysdykcji pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową.</p> <p>Wyboru dotyczącego kwalfikowanej straty nie dokonuje się w przypadku jurysdykcji, w której obowiązuje kwalfikowany system podatku od osób prawnych oparty na opodatkowaniu wypłaty zysku zgodnie z definicją zawartą w art. 40.</p>			<p>utworzono to aktywo z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz minimalnej stawki podatkowej.</p> <p>2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji, przy czym prawo do dokonania tego wyboru nie przysługuje, jeżeli jakakolwiek jednostka składowa grupy zlokalizowana w danej jurysdykcji jest objęta systemem podatku od osób prawnych opartym na opodatkowaniu wypłaty zysku, o którym mowa w art. 115.</p>
Art. 23 ust. 2	<p>2. Kwalfikowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone od straty podatkowej określone zgodnie z ust. 1 wykorzystuje się w każdym kolejnym roku podatkowym, w którym występuje kwalfikowany dochód netto dla danej jurysdykcji w kwocie równej kwalfikowanemu dochodowi netto pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową lub, jeśli kwota ta jest niższa, kwocie kwalfikowanych aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzonych od straty podatkowej, które są dostępne.</p>	TAK	Art. 92 ust. 3-4	<p>Art. 92. 3. Wartość aktywa od kwalfikowanej straty, określonego zgodnie z ust. 1, zwiększa podatki kwalfikowane począwszy od pierwszego roku podatkowego, w którym osiągnięty został jurysdykcyjny kwalfikowany dochód netto następującego po roku podatkowym, w którym osiągnięta została jurysdykcyjna kwalfikowana strata netto w odniesieniu do której utworzono to aktywo.</p> <p>4. Zwiększenie podatków kwalfikowanych, o którym mowa w ust. 1, nie może być wyższe niż:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) iloczyn kwoty kwalfikowanego dochodu oraz minimalnej stawki podatkowej albo 2) kwota aktywa od kwalfikowanej straty nieodliczona w roku poprzedzającym rok podatkowy zgodnie z ust. 5.
Art. 23 ust. 3	<p>3. Kwalfikowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, określonego na podstawie ust. 1 utworzone od straty podatkowej zmniejsza się o kwotę, która została wykorzystana dla danego roku podatkowego, a saldo przenosi się na następne lata podatkowe.</p>	TAK	Art. 92 ust. 5	<p>Art. 92. 5. Aktywo od kwalfikowanej straty określone zgodnie z ust. 1 zmniejsza się o kwotę, która została odliczona zgodnie z ust. 3 i 4 za rok podatkowy, a pozostałą nieodliczoną kwotę tego aktywa przenosi się na kolejne lata podatkowe do odliczenia zgodnie z ust. 3 i 4.</p>

Art. 23 ust. 4	4. Jeżeli wybór dotyczący kwalifikowanej straty został odwołany, wszelkie pozostałe kwalifikowane aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone od straty podatkowej określone na podstawie ust. 1 zmniejsza się do zera z pierwszym dniem pierwszego roku podatkowego, w którym wybór dotyczący kwalifikowanej straty nie ma już zastosowania.	TAK	Art. 92 ust. 6	Art. 92. 6. Jeżeli wybór, o którym mowa w ust. 1, został odwołany uznaje się, że nieodliczone aktywa od kwalifikowanej straty wynoszą zero na pierwszy dzień pierwszego roku podatkowego, w którym ten wybór nie ma już zastosowania.
Art. 23 ust. 5	5. Informację na temat wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty przedkłada się wraz z pierwszą deklaracją dotyczącą podatku wyrównawczego, o którym mowa w art. 44 grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która to deklaracja obejmuje jurysdykcję, w odniesieniu do której dokonuje się wyboru.	TAK	art. 137 ust.4	Art. 137. 4. Wybór dotyczący kwalifikowanej straty, o którym mowa w art. 92 ust. 1, jest dokonywany w pierwszej informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, obejmującej jednostki składowe grupy zlokalizowane w jurysdykcji, w odniesieniu do której dokonuje się tego wyboru. Wybór ten dokonany za inny rok podatkowy niż ten, którego dotyczy informacja, o której mowa w zdaniu pierwszym, jest bezskuteczny również w przypadku jego wcześniejszego odwołania. Wybór ten obowiązuje w roku podatkowym, za który dokonano tego wyboru i w każdym kolejnym roku podatkowym, chyba że zostanie odwołany w informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, ze skutkiem od początku roku podatkowego, za który jest składana ta informacja.
Art. 23 ust. 6	6. Jeżeli jednostka pośrednicząca, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej, dokonuje wyboru dotyczącego kwalifikowanej straty na podstawie niniejszego artykułu, aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego utworzone od kwalifikowanej straty podatkowej oblicza się przez odniesienie do kwalifikowanej straty tej jednostki pośredniczącej po jej zmniejszeniu zgodnie z art. 38 ust. 3.	TAK	Art. 92 ust. 8	Art. 92. 8. Przepisy ust. 1-7 stosuje się odpowiednio do jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, która osiągnęła za rok podatkowy kwalifikowaną stratę, przy czym: 1) wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie od pozostałych jednostek składowych grupy; 2) aktywo od kwalifikowanej straty tej jednostki oblicza się odrębnie od pozostałych jednostek składowych grupy przez odniesienie do kwalifikowanej straty tej jednostki pośredniczącej pomniejszonej zgodnie z art. 102 ust. 4.
Art. 24 ust. 1	1. Stałemu zakładowi przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych, które są uwzględnione w księgach rachunkowych jednostki składowej i które	TAK	Art. 93 pkt 1	Art. 93. Kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się: 1) stałemu zakładowi w części, w jakiej te podatki odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) tego zakładu, w tym

	odnoszą się do kwalifikowanego dochodu lub straty tego stałego zakładu.			przydzielonego zgodnie z art. 70 i art. 71, i zostały ujęte w księgach tego stałego zakładu, centrali, jednostki pośredniczącej lub innej jednostki składowej;
Art. 24 ust. 2	2. Właścicielowi jednostki składowej przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych, które są uwzględnione w księgach rachunkowych jednostki transparentnej podatkowo i które odnoszą się do kwalifikowanego dochodu lub straty przydzielonej temu właścicielowi jednostki składowej zgodnie z art. 19 ust. 4.	TAK	Art. 93 pkt 2	2) Art. 93. Kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się: jednostce będącej właścicielem jednostki pośredniczącej transparentnej podatkowo, w części w jakiej podatki te odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) przydzielonego jednostce będącej właścicielem tej jednostki pośredniczącej transparentnej podatkowo zgodnie z art. 72 ust. 5 i zostały ujęte w księgach tej jednostki pośredniczącej transparentnej podatkowo lub tej jednostki będącej właścicielem;
Art. 24 ust. 3	3. Jednostce składowej przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych uwzględnionych w księgach rachunkowych jej bezpośrednich lub pośrednich właścicieli jednostki składowej w ramach systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, w odniesieniu do przypadającej na nich części dochodu zagranicznych jednostek kontrolowanych.	TAK	Art. 93 pkt 3	3) Art. 93. Kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się: jednostce składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną w części w jakiej zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki będącej jej bezpośrednim lub pośrednim właścicielem podatki kwalifikowane odnoszą się do dochodu tej jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną i zostały ujęte w księgach jednostki będącej jej właścicielem, z zastrzeżeniem art. 94;
Art. 24 ust. 4	4. Jednostce składowej, która jest podmiotem hybrydowym, przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych uwzględnionych w księgach rachunkowych jej właściciela jednostki składowej, która odnosi się do kwalifikowanego dochodu danego podmiotu hybrydowego.	TAK	Art. 3 ust. 5, art. 93 pkt 4	Art. 3. 5. Jednostką hybrydową jest jednostka, która: 1) nie jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, oraz 2) jest przejrzysta podatkowo zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której zlokalizowany jest jej właściciel.

	Podmiot hybrydowy oznacza podmiot traktowany jako odrębna osoba do celów podatku dochodowego w jurysdykcji, w której ma on siedzibę, ale jako transparentny podatkowo w jurysdykcji, w której ma siedzibę jego właściciel.			Art. 93. Kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się: 4) jednostce składowej będącej jednostką hybrydową w części, w jakiej te podatki odnoszą się do kwalifikowanego dochodu (straty) tej jednostki i zostały ujęte w księgach tej jednostki lub jednostki będącej właścicielem tej jednostki, z zastrzeżeniem art. 94;
Art. 24 ust. 5	5. Jednostce składowej, która dokonała wypłat w ciągu roku podatkowego, przydziela się kwotę wszelkich podatków kwalifikowanych, naliczoną w związku z takimi wypłatami w księgach rachunkowych jej bezpośredniego właściciela jednostki składowej.	TAK	Art. 93 pkt 5	Art. 93. Kwotę podatków kwalifikowanych przydziela się: 5) jednostce składowej, która dokonała w roku podatkowym wypłat dywidendy lub wypłat o podobnym charakterze i w związku z takimi wypłatami te podatki zostały naliczone w księgach jednostki będącej jej bezpośrednim właścicielem.
Art. 24 ust. 6	6. Jednostka składowa, której przydzielono podatki kwalifikowane na podstawie ust. 3 i 4 w odniesieniu do dochodu pasywnego, uwzględnia takie podatki kwalifikowane w swoich skorygowanych podatkach kwalifikowanych w kwocie równej podatkom kwalifikowanym przydzielonym w odniesieniu do takiego dochodu pasywnego. Na zasadzie odstępstwa od akapitu pierwszego jednostka składowa, o której mowa w akapicie pierwszym uwzględnia w swoich skorygowanych podatkach kwalifikowanych kwotę wynikającą z pomnożenia procentu podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji przez kwotę dochodu pasywnego jednostki składowej, który jest uwzględniony w ramach systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych lub zgodnie z zasadą transparentności podatkowej, jeżeli wynik jest niższy niż kwota ustalona	TAK	Art. 94	Art. 94. 1. Podatki kwalifikowane jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową odnoszące się do jej dochodu pasywnego przydziela się tej jednostce w wysokości równej niższej z kwot: 1) tych przydzielonych zgodnie z art. 93 ust.1 pkt 3 i 4 podatków kwalifikowanych, albo 2) wynikającej z pomnożenia procentu podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1 przez kwotę dochodu pasywnego tej jednostki, który jest uwzględniony przez jednostki będące jej właścicielami zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub o jednostkach transparentnych podatkowo. 2. Procent podatku wyrównawczego, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, określa się bez uwzględnienia podatków kwalifikowanych naliczonych w odniesieniu do dochodu pasywnego jednostki będącej właścicielem.

	<p>na podstawie akapitu pierwszego. Do celów niniejszego akapitu procent podatku wyróżnawczego dla danej jurysdykcji określa się bez uwzględnienia podatków kwalifikowanych zapłaconych w odniesieniu do takiego dochodu pasywnego przez właściciela jednostki składowej.</p> <p>Wszelkie podatki kwalifikowane właściciela jednostki składowej zapłacone w związku z takim dochodem pasywnym, które pozostaną po zastosowaniu niniejszego ustępu, nie mogą być przydzielane na podstawie ust. 3 i 4.</p> <p>Do celów niniejszego ustępu dochód pasywny oznacza następujące pozycje dochodu ujęte w dochodzie kwalifikowanym w zakresie, w jakim właściciel jednostki składowej podlegał opodatkowaniu w ramach systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, lub w wyniku udziałów własnościowych w podmiocie hybrydowym:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) dywidenda lub ekwiwalenty dywidendy; b) odsetki lub ekwiwalenty odsetek; c) czynsz; d) opłaty licencyjne; e) renty; lub f) zyski netto z nieruchomości w rodzaju, który generuje dochód opisany w lit. a)–e). 			<p>3. Przez dochód pasywny jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową, o którym mowa w ust. 1, rozumie się sumę kwot ujętych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dywidend lub wypłat o podobnym charakterze, 2) odsetek lub płatności o podobnym charakterze, 3) czynszu, 4) opłat licencyjnych, 5) umownego prawa do płatności przez pewien okres czasu, w szczególności renty, 6) dochodów z nieruchomości (majątku), który jest źródłem płatności, o których mowa w pkt 1–5, innych niż kwoty dochodów wymienione w tych przepisach <p>- w zakresie, w jakim jednostka będąca właścicielem tej jednostki podlegała z tego tytułu opodatkowaniu zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub w związku z posiadaniem udziałów własnościowych w jednostce hybrydowej.</p> <p>4. Jeżeli po zastosowaniu ust. 1 jednostce składowej nie zostanie przydzielona pełna kwota podatków kwalifikowanych jednostki będącej właścicielem, naliczonych w związku z dochodem pasywnym tej jednostki składowej, pozostałą kwotę takich podatków uznaje się za podatki kwalifikowane tego właściciela.</p>
--	--	--	--	--

<p>Art. 24 ust. 7</p>	<p>7. Jeżeli kwalifikowany dochód stałego zakładu jest traktowany jako kwalifikowany dochód centrali zgodnie z art. 18 ust. 5, wszelkie podatki kwalifikowane powstające w jurysdykcji, w której stały zakład ma siedzibę, i związane z takim dochodem traktuje się jako podatki kwalifikowane centrali w kwocie nieprzekraczającej takiego dochodu pomnożonego przez najwyższą stawkę podatku od zwykłego dochodu w jurysdykcji, w której centrala ma siedzibę.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 94, art. 95</p> <p>Art. 94. 1. Podatki kwalifikowane jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową odnoszące się do jej dochodu pasywnego przydziela się tej jednostce w wysokości równej niższej z kwot:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) tych przydzielonych zgodnie z art. 93 ust.1 pkt 3 i 4 podatków kwalifikowanych, albo 2) wynikającej z pomnożenia procentu podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1 przez kwotę dochodu pasywnego tej jednostki, który jest uwzględniony przez jednostki będące jej właścicielami zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub o jednostkach transparentnych podatkowo. <p>2. Procent podatku wyrównawczego, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, określa się bez uwzględnienia podatków kwalifikowanych naliczonych w odniesieniu do dochodu pasywnego jednostki będącej właścicielem.</p> <p>3. Przez dochód pasywny jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną albo jednostką hybrydową, o którym mowa w ust. 1, rozumie się sumę kwot ujętych w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki z:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dywidend lub wypłat o podobnym charakterze, 2) odsetek lub płatności o podobnym charakterze, 3) czynszu, 4) opłat licencyjnych, 5) umownego prawa do płatności przez pewien okres czasu, w szczególności renty, 6) dochodów z nieruchomości (majątku), który jest źródłem płatności, o których mowa w pkt 1–5, innych niż wymienionych w tych przepisach <p>- w zakresie, w jakim jednostka będąca właścicielem tej jednostki podlegała z tego tytułu opodatkowaniu zgodnie z przepisami o zagranicznych jednostkach kontrolowanych lub w związku z posiadaniem udziałów własnościowych w jednostce hybrydowej.</p>
-----------------------	--	------------	---

				<p>4. Jeżeli po zastosowaniu ust. 1 jednostce składowej nie zostanie przydzielona pełna kwota podatków kwalifikowanych jednostki będącej właścicielem, naliczonych w związku z dochodem pasywnym tej jednostki składowej, pozostałą kwotę takich podatków uznaje się za podatki kwalifikowane tego właściciela.</p> <p>Art. 95. 1. Jeżeli kwalifikowany dochód stałego zakładu jest traktowany jako kwalifikowany dochód centrali zgodnie z art. 72, podatki kwalifikowane powstające w jurysdykcji, w której ten zakład jest zlokalizowany, związane z takim dochodem uznaje się za podatki kwalifikowane centrali.</p> <p>2. Podatki kwalifikowane przydzielone centrali, o których mowa w ust. 1, nie mogą przekroczyć wartości stanowiącej iloczyn kwalifikowanego dochodu centrali zgodnie z art. 72 oraz najwyższej nominalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych obowiązującej zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tej centrali i mającej zastosowanie do dochodu, który nie podlega zwolnieniu, wyłączeniu z opodatkowania, ulgom podatkowym ani innym korzyściom podatkowym.</p>
Art. 25 ust. 1	<p>1. Jeżeli jednostka składowa wprowadza korektę swoich podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy w swoich księgach rachunkowych, korektę taką traktuje się jako korektę podatków kwalifikowanych w roku podatkowym, w którym tej korekty dokonano, chyba że korekta dotyczy roku podatkowego, w którym następuje obniżenie podatków kwalifikowanych w odniesieniu do danej jurysdykcji.</p>	TAK	art. 16 ust. 3 pkt 5, art. 96	<p>Art. 16. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <p>5) obniżenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, zgodnie z art. 96 ust. 1 pkt 2;</p> <p>Art. 96. 1. Jeżeli jednostka składowa ujmuje w księgach w roku podatkowym zmianę wysokości podatków kwalifikowanych za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe zmianę tę:</p>

	<p>W przypadku obniżenia podatków kwalifikowanych, które zostały uwzględnione w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki składowej za poprzedni rok podatkowy, efektywną stawkę podatkową i podatek wyrównawczy za taki rok podatkowy oblicza się ponownie zgodnie z art. 29 ust. 1 poprzez obniżenie skorygowanych podatków kwalifikowanych o kwotę obniżenia podatków kwalifikowanych. Kwalifikowany dochód za dany rok podatkowy i wszelkie poprzednie lata podatkowe dostosowuje się odpowiednio.</p> <p>Zależnie od corocznego wyboru raportującej jednostki składowej dokonano zgodnie z art. 45 ust. 2, nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych może być traktowane jako korekta podatków kwalifikowanych w roku podatkowym, w którym korekta jest dokonywana. Nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych oznacza łączne obniżenie o mniej niż 1 000 000 EUR skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalonych w odniesieniu do danej jurysdykcji za dany rok podatkowy.</p>			<ol style="list-style-type: none"> 1) uwzględnia się w podatkach kwalifikowanych za ten rok podatkowy w przypadku: <ol style="list-style-type: none"> a) podwyższenia tych podatków kwalifikowanych albo b) nieistotnego obniżenia podatków kwalifikowanych, jeżeli dokonano wyboru w tym zakresie, przy czym przez nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych rozumie się łączne obniżenie skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalonych w odniesieniu do danej jurysdykcji za rok podatkowy o mniej niż 1 000 000 euro; 2) uwzględnia się w podatkach kwalifikowanych, których ta zmiana dotyczy, odpowiednio za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe oraz ponownie ustala się za takie lata efektywną stawkę podatkową i oblicza dodatkowy podatek wyrównawczy zgodnie z art. 16 - w przypadku obniżenia podatków kwalifikowanych, uwzględnionych w skorygowanych podatkach kwalifikowanych, innego niż nieistotne obniżenie podatków kwalifikowanych. <ol style="list-style-type: none"> 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka składowa: <ol style="list-style-type: none"> 1) ustala kwalifikowany dochód (stratę) z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit h oraz lit i wynikających z ponownego obliczenia za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe dochodu (straty) do opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub księgowego dochodu (straty) netto; 2) w roku podatkowym lub latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonuje odliczenia straty w opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym powstałej za rok podatkowy, przy czym przepis art. 76 stosuje się odpowiednio.
Art. 25 ust. 2	2. Jeżeli mająca zastosowanie krajowa stawka podatkowa jest obniżona do poziomu poniżej minimalnej stawki podatkowej, a takie obniżenie	TAK	art. 97	Art. 97. 1. Jeżeli jednostka składowa ujęta w księgach za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe podatek

	<p>skutkuje powstaniem obciążenia z tytułu podatku odroczonego, kwotę tego powstałego obciążenia z tytułu podatku odroczonego traktuje się jako korektę zobowiązania jednostki składowej z tytułu podatków kwalifikowanych, które są uwzględniane zgodnie z art. 21 za poprzedni rok podatkowy.</p>			<p>dochodowy w części odroczonej z uwzględnieniem krajowej stawki podatkowej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) która za rok podatkowy została obniżona poniżej minimalnej stawki podatkowej, skorygowane podatki kwalifikowane za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe koryguje się w sposób uwzględniający tę obniżoną stawkę podatkową, a korektę wynikającą z tego obniżenia rozlicza się zgodnie z art. 96 ust. 1. 2) niższej niż minimalna stawka podatkowa, która za rok podatkowy została podwyższona, korektę wynikającą z tego podwyższenia stawki podatkowej ujmuje się za rok podatkowy, w którym powstało zobowiązanie z tytułu podatku kwalifikowanego według tej podwyższonej stawki podatkowej przy czym przepis art. 86 ust. 1 pkt 1 lit d oraz art. 96 ust. 1 pkt 1 lit a stosuje się odpowiednio. <p>2. Korekta, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie może przekroczyć kwoty zwiększenia podatku dochodowego w części odroczonej przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej.</p>
Art. 25 ust. 3	<p>3. Jeżeli obciążenie z tytułu podatku odroczonego zostało uwzględnione przy zastosowaniu stawki niższej niż minimalna stawka podatkowa, a mająca zastosowanie stawka podatkowa zostaje następnie podwyższona, kwotę obciążenia z tytułu podatku odroczonego wynikającą z takiego podwyższenia traktuje się po dokonaniu płatności jako korektę zobowiązania jednostki składowej z tytułu podatków kwalifikowanych pobieranych za poprzedni rok podatkowy zgodnie z art. 21.</p> <p>Korekta, o której mowa w akapicie pierwszym, nie może przekroczyć kwoty równej obciążeniu z tytułu podatku odroczonego przeliczonego według minimalnej stawki podatkowej.</p>	TAK	Art. 97 ust. 2	<p>Art. 97. 2. Korekta, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie może przekroczyć kwoty zwiększenia podatku dochodowego w części odroczonej przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej.</p>

Art. 25 ust. 4	4. Jeżeli ponad 1 000 000 EUR z kwoty naliczonej przez jednostkę składową jako bieżące obciążenie podatkowe i uwzględnionej w skorygowanych podatkach kwalifikowanych za rok podatkowy nie zostanie zapłacone w ciągu trzech lat od zakończenia tego roku podatkowego, efektywna stawka podatkowa i podatek wyrównawczy za rok podatkowy, w którym niezapłacona kwota została uznana za podatek kwalifikowany, są ponownie obliczane zgodnie z art. 29 ust. 1 poprzez wyłączenie takiej niezapłaconej kwoty ze skorygowanych podatków kwalifikowanych.	TAK	art. 16 ust. 3 pkt 6, art. 96 ust. 3	<p>Art. 16. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <p>6) braku zapłaty w ciągu trzech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego podatku dochodowego w części bieżącej, zgodnie z art. 96 ust. 3;</p> <p>Art. 96. 3. Jeżeli podatek dochodowy w części bieżącej w kwocie przekraczającej 1 000 000 euro nie zostanie zapłacony w ciągu trzech lat od zakończenia roku podatkowego, w którym ta kwota podatku została uwzględniona w skorygowanych podatkach kwalifikowanych, efektywną stawkę podatkową oblicza się ponownie za ten rok wyłączając tę niezapłaconą kwotę ze skorygowanych podatków kwalifikowanych.</p>
Art. 26 ust. 1	<p>1. Efektywną stawkę podatkową grupy MNE lub dużej grupy krajowej oblicza się – dla każdego roku podatkowego i dla każdej jurysdykcji, pod warunkiem że istnieje kwalifikowany dochód netto w danej jurysdykcji – według następującego wzoru:</p> <p><u>skorygowane podatki kwalifikowane jednostek składowych w jurysdykcji</u> <u>kwalifikowany dochód netto jednostek składowych w jurysdykcji</u></p> <p>gdzie skorygowane podatki kwalifikowane jednostek składowych są sumą, określoną zgodnie z rozdziałem IV, skorygowanych podatków kwalifikowanych wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji.</p>	TAK	Art. 11 ust. 4	<p>Art. 11. 4. Efektywną stawkę podatkową stanowi stawka procentowa obliczona według wzoru:</p> <p>(suma skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji)/(jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto)</p>
Art. 26 ust. 2	2. Kwalifikowany dochód lub stratę netto jednostek składowych w danej jurysdykcji za rok podatkowy ustala się według następującego wzoru:	TAK	Art. 11 ust. 5	<p>Art. 11. 5. Jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto stanowi różnica między kwalifikowanym dochodem wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej</p>

	<p>Kwalifikowany dochód lub strata netto = kwalifikowany dochód jednostek składowych – kwalifikowane straty jednostek składowych</p> <p>gdzie:</p> <p>a) kwalifikowany dochód jednostek składowych jest sumą dodatnią, określoną zgodnie z rozdziałem III, jeżeli taka jest, kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji;</p> <p>b) kwalifikowane straty jednostek składowych są sumą, określoną zgodnie z rozdziałem III, kwalifikowanych strat wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji.</p>			<p>jurysdykcji a kwalifikowaną stratą wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji.</p>
Art. 26 ust. 3	<p>3. Skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód lub strata jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi są wyłączone z obliczania efektywnej stawki podatkowej zgodnie z ust. 1 oraz z obliczania kwalifikowanego dochodu netto zgodnie z ust. 2.</p>	TAK	Art. 18	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>
Art. 26 ust. 4	<p>4. Efektywną stawkę podatkową każdej bezpieczeństwa jednostki składowej oblicza się, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, oddzielnie od efektywnej stawki podatkowej wszystkich innych jednostek składowych.</p>	TAK	Art. 21	<p>Art. 21. W przypadku bezpieczeństwa jednostki składowej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) efektywną stawkę podatkową oraz 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w tym obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w art. 91 <p>- oblicza się za każdy rok podatkowy odrębnie od innych jednostek składowych, w tym innych bezpieczeństwa jednostek składowych.</p>
Art. 27 ust. 1	<p>1. Jeżeli efektywna stawka podatkowa obowiązująca w jurysdykcji, w której mają siedzibę jednostki składowe,</p>	TAK	art. 11	<p>Art. 11. 1. Globalny podatek wyrównawczy oblicza się w przypadku nisko opodatkowanej jednostki składowej.</p>

	<p>jest niższa od minimalnej stawki podatkowej dla danego roku podatkowego, grupa MNE lub duża grupa krajowa obliczają podatek wyrównawczy oddzielnie dla każdej ze swoich jednostek składowych, której kwalifikowany dochód jest uwzględniany przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu netto w tej jurysdykcji. Podatek wyrównawczy oblicza się na podstawie jurysdykcji.</p>			
Art. 27 ust. 2	<p>2. Procent podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji za dany rok podatkowy stanowi dodatnią różnicę w punktach procentowych, jeżeli taka jest, obliczoną według następującego wzoru:</p> <p>Procent podatku wyrównawczego = minimalna stawka podatkowa – efektywna stawka podatkowa</p> <p>gdzie efektywna stawka podatkowa oznacza stawkę obliczaną zgodnie z art. 26.</p>	TAK	Art. 13 ust. 1 pkt 1	<p>Art. 13. 1. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:</p> <p><i>(indywidualna stawka podatkowa x nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy – kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty</i></p> <p>gdzie:</p> <p>1) indywidualna stawka podatkowa to różnica pomiędzy minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową,</p>
Art. 27 ust. 3	<p>3. Jurysdykcyjny podatek wyrównawczy za rok podatkowy stanowi kwotę dodatnią, jeżeli taka jest, obliczoną według następującego wzoru:</p> <p>Jurysdykcyjny podatek wyrównawczy = (procent podatku wyrównawczego x nadwyżka zysku) – kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty</p> <p>gdzie:</p> <p>a) dodatkowy podatek wyrównawczy oznacza kwotę podatku określoną zgodnie z art. 29 za dany rok podatkowy;</p> <p>b) krajowy podatek wyrównawczy oznacza kwotę podatku za dany rok podatkowy, określoną zgodnie z art. 11 lub w ramach kwalifikowanego krajowego podatku</p>	TAK	Art. 13 ust. 1, art. 26	<p>Art. 13. 1. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:</p> <p><i>(indywidualna stawka podatkowa x nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy – kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty</i></p> <p>gdzie:</p> <p>1) indywidualna stawka podatkowa to różnica pomiędzy minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową,</p> <p>2) nadwyżka zysku to różnica pomiędzy jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym, o którym mowa w art. 91.</p>

	wyrównawczego obowiązującego w jurysdykcji państwa trzeciego.			<p>Art. 26. Jeżeli Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, oblicza się jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy, za rok podatkowy, według wzoru:</p> $(indywidualna\ stawka\ podatkowa \times nadwyżka\ zysku) + dodatkowy\ podatek\ wyrównawczy$ <p>gdzie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) indywidualną stawkę podatkową stanowi różnica między minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową; 2) nadwyżkę zysku stanowi różnica między jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym; 3) dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi kwota podatku, o którym mowa w art. 16, obliczona odpowiednio dla krajowego podatku wyrównawczego.
Art. 27 ust. 4	<p>4. Nadwyżka zysku dla danej jurysdykcji za rok podatkowy, o którym mowa w ust. 3, stanowi kwotę dodatnią, jeżeli taka jest, obliczoną według następującego wzoru:</p> <p>Nadwyżka zysku = kwalifikowany dochód netto – wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy</p> <p>gdzie:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) kwalifikowany dochód netto oznacza dochód określony zgodnie z art. 26 ust. 2 dla danej jurysdykcji; 	TAK	Art. 13 ust. 1 pkt 2	<p>Art. 13. 1. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:</p> $(indywidualna\ stawka\ podatkowa \times nadwyżka\ zysku) + dodatkowy\ podatek\ wyrównawczy - kwalifikowany\ krajowy\ podatek\ wyrównawczy\ w\ części\ wymagalnej\ do\ zapłaty$ <p>gdzie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) nadwyżka zysku to różnica pomiędzy jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym, o którym mowa w art. 91.

	b) wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy oznacza kwotę określoną zgodnie z art. 28 dla danej jurysdykcji.			
Art. 27 ust. 5	<p>5. Podatek wyrównawczy jednostki składowej za bieżący rok podatkowy oblicza się według następującego wzoru:</p> $\text{Podatek wyrównawczy jednostki składowej} = \text{jurysdykcyjny podatek wyrównawczy} \times \frac{\text{kwalifikowany dochód jednostki składowej}}{\text{łączny kwalifikowany dochód jednostek składowych}}$ <p>gdzie:</p> <p>a) kwalifikowany dochód jednostki składowej dla danej jurysdykcji za dany rok podatkowy oznacza dochód określony zgodnie z rozdziałem III;</p> <p>b) łączny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych dla danej jurysdykcji za dany rok podatkowy oznacza sumę kwalifikowanego dochodu wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji w danym roku podatkowym.</p>	TAK	art. 14	<p>Art. 14. Jednostkowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:</p> $\text{jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy} \times \frac{\text{kwalifikowany dochód jednostki składowej zlokalizowanej w danej jurysdykcji}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich nisko opodatkowanych jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji}}$
Art. 27 ust. 6	6. Jeżeli jurysdykcyjny podatek wyrównawczy wynika z przeliczenia dokonanego na podstawie art. 29 ust. 1 i w danej jurysdykcji nie odnotowano kwalifikowanego dochodu netto za dany rok podatkowy, podatek wyrównawczy przydziela się każdej jednostce składowej według wzoru określonego w ust. 5 niniejszego artykułu na podstawie kwalifikowanego dochodu jednostek składowych w latach podatkowych, dla których dokonano przeliczeń na podstawie art. 29 ust. 1.	TAK	Art. 17 ust. 1	<p>Art. 17. 1. W przypadku gdy w roku podatkowym w danej jurysdykcji powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy i w tej jurysdykcji nie został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, przepisy art. 14 i art. 15 stosuje się odpowiednio, przy czym w celu obliczenia:</p> <p>1) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego przyjmuje się, że jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy jest równy kwocie dodatkowego podatku wyrównawczego, a kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy</p>

				<p>sumie kwalifikowanych dochodów tej jednostki za lata korygowane,</p> <p>2) udziału procentowego jednostki dominującej przyjmuje się, że kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy ilorazowi kwoty jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego dla tej jednostki składowej, obliczonego zgodnie z pkt 1, oraz minimalnej stawki podatkowej.</p>
Art. 27 ust. 7	<p>7. Podatek wyrównawczy każdej bezpieczeństwa jednostki składowej oblicza się, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, oddzielnie od podatku wyrównawczego wszystkich innych jednostek składowych.</p>	TAK	Art. 18, art. 21	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 21. 1. W przypadku bezpieczeństwa jednostki składowej:</p> <p>1) efektywną stawkę podatkową oraz</p> <p>2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w tym obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w art. 91</p> <p>- oblicza się za każdy rok podatkowy odrębnie od innych jednostek składowych, w tym innych bezpieczeństwa jednostek składowych.</p> <p>2. Przepisy rozdziału 1 stosuje się odpowiednio.</p>
Art. 28 ust. 1 lit. a	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a) „kwalifikowani pracownicy” oznaczają pracowników jednostki składowej zatrudnionych w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy oraz niezależnych zleceniobiorców uczestniczących w zwykłej działalności operacyjnej grupy MNE lub dużej</p>	TAK	art. 100 pkt 1	<p>Art. 100. Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o:</p> <p>1) kwalifikowanych pracownikach – oznacza to:</p> <p>a) pracowników jednostki składowej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej zatrudnionych w pełnym lub niepełnym wymiarze czasu pracy,</p> <p>b) niezależnych zleceniobiorców uczestniczących w podstawowej działalności operacyjnej takiej grupy, podlegających jej kierownictwu i kontroli;</p>

	grupy krajowej pod kierownictwem i kontrolą grupy MNE lub dużej grupy krajowej;			
Art. 28 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „kwalifikowane koszty płac” oznaczają wydatki na pokrycie kosztów związanych z zatrudnieniem, w tym wynagrodzenia, pensje i inne wydatki, które stanowią bezpośrednie i odrębne świadczenie osobiste dla pracownika, takie jak ubezpieczenie zdrowotne i składki emerytalne, podatki związane z płacami i zatrudnieniem oraz składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez pracodawcę;</p>	TAK	art. 100 pkt 2	<p>2) Art. 100. Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o: kwalifikowanych kosztach płac – oznacza to koszty ponoszone bezpośrednio w związku z zatrudnieniem kwalifikowanych pracowników, w tym w szczególności wynagrodzenia, włącznie z wynagrodzeniem w formie akcji, oraz inne - zarówno obowiązkowe, jak i dobrowolne - koszty odnoszące się do świadczeń o charakterze indywidualnym, takie jak składki na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenia społeczne, w tym finansowane przez pracodawcę, koszty programów emerytalnych, jak również podatków związanych z zatrudnieniem;</p>
Art. 28 ust. 1 lit. c	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>c) „kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe” oznaczają:</p> <p>(i) składniki rzeczowych aktywów trwałych znajdujące się w danej jurysdykcji;</p> <p>(ii) zasoby naturalne znajdujące się w danej jurysdykcji;</p> <p>(iii) prawa leasingobiorcy do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w danej jurysdykcji; oraz</p>	TAK	art. 100 pkt 3	<p>3) Art. 100. Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o: kwalifikowanych rzeczowych aktywach trwałych – rozumie się przez to:</p> <p>a) składniki rzeczowych aktywów trwałych,</p> <p>b) zasoby naturalne,</p> <p>c) prawo korzystającego do korzystania z rzeczowych aktywów trwałych w ramach umowy leasingu,</p> <p>d) prawa do nieruchomości lub eksploatacji zasobów naturalnych przyznane przez organy jurysdykcji, w szczególności prawa o charakterze koncesyjnym, których uzyskanie wiąże się z koniecznością dokonania znaczących inwestycji w rzeczowe aktywa trwałe.</p>

	(iv) licencje lub podobne porozumienie przewidziane przez rząd dotyczące użytkowania nieruchomości lub korzystania z zasobów naturalnych, które pociągają za sobą znaczące inwestycje w rzeczowe aktywa trwałe.			
Art. 28 ust. 2	2. Jeżeli raportująca jednostka składowa grupy MNE lub dużej grupy krajowej nie wybierze, zgodnie z art. 45 ust. 2, niestosowania wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy za dany rok podatkowy, kwalifikowany dochód netto w odniesieniu do danej jurysdykcji obniża się do celów obliczenia podatku wyrównawczego o kwotę równą sumie wyłączeń z tytułu płac, o których mowa w ust. 3 niniejszego artykułu i wyłączeń z tytułu rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w ust. 4 niniejszego artykułu odnoszących się do poszczególnych jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji.	TAK	art. 101 ust. 1-2	Art. 101. 1. Substrat majątkowo-osobowy stanowi suma obliczonych dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji kwot wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych. 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w odniesieniu do roku podatkowego, za który dokonano wyboru o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego.
Art. 28 ust. 3	3. Wyłączenie z tytułu płac jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji jest równe 5 % ponoszonych przez nią kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników, którzy wykonują pracę na rzecz danej grupy MNE lub dużej grupy krajowej w tej jurysdykcji, z wyjątkiem kwalifikowanych kosztów płac, które: a) są skapitalizowane i uwzględniane w wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych; b) można przypisać do dochodu, który objęto wyłączeniem na podstawie art. 17.	TAK	Art. 101 ust. 2-3	Art. 101. 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się za rok podatkowy, za który dokonano wyboru o niestosowaniu pomniejszenia z tytułu substratu majątkowo-osobowego. 3. Kwota wyłączenia z tytułu płac, o której mowa w ust. 1 pkt 1, dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć 5%, ponoszonych przez tę jednostkę i wykazanych w jej księgach, kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników wykonujących czynności, odpowiednio na rzecz jej grupy międzynarodowej lub grupy krajowej, w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej, z wyjątkiem takich kosztów, które: 1) zostały ujęte w wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych albo 2) można je przypisać do dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, o których mowa w oddziale 4 rozdziału 1 działu V.

Art. 28 ust. 4	<p>4. Wyłączenie z tytułu rzeczowych aktywów trwałych jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji jest równe 5 % wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w danej jurysdykcji, z wyjątkiem:</p> <p>a) wartości bilansowej nieruchomości, w tym gruntów i budynków, przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy lub inwestycji;</p> <p>b) wartości bilansowej rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych do uzyskiwania dochodu, który objęto wyłączeniem na podstawie art. 17.</p>	TAK	art. 101 ust. 5	<p>Art. 101. 5. Kwota wyłączenia z tytułu rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, dla jednostki składowej za rok podatkowy nie może przekroczyć 5% wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki, przy czym w wartości bilansowej netto rzeczowych aktywów trwałych nie uwzględnia się:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) gruntów i budynków przeznaczonych do sprzedaży, dzierżawy, najmu, leasingu lub umowy o podobnym charakterze albo inwestycji; 2) rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych w celu osiągnięcia dochodu z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej, o których mowa w oddziale 4 rozdziału 1 działu V.
Art. 28 ust. 5	<p>5. Do celów ust. 4 wartość bilansowa kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych oznacza średnią wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na początku i na końcu roku podatkowego, wykazaną do celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla, pomniejszoną o zakumulowane umorzenie, amortyzację i wyczerpanie oraz powiększoną o wszelkie kwoty, które można przypisać kapitalizacji kosztów płac.</p>	TAK	art. 101 ust. 6	<p>Art. 101. 6. Wartość bilansową netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 5, stanowi połowa sumy wartości bilansowych kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych na pierwszy i ostatni dzień roku podatkowego, wykazanych w celu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy, z zastrzeżeniem art. 29, w szczególności z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych lub zmniejszenia lub utraty wartości tych kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych.</p>
Art. 28 ust. 6	<p>6. Do celów ust. 3 i 4 kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki składowej będącej stałym zakładem to te, które uwzględniono w jej odrębnym sprawozdaniu finansowym zgodnie z art. 18 ust. 1 i 2, pod warunkiem że odnośne kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdują się w tej samej jurysdykcji, w której siedzibę ma stały zakład.</p>	TAK	art. 102 ust. 1-2	<p>Art. 102. 1. W przypadku jednostki składowej będącej stałym zakładem:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe ustala się na podstawie kwot ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto tego stałego zakładu, o którym mowa w art. 70 i art. 71; 2) warunki, o których mowa w art. 101 ust. 4 i 8, odnoszą się do się do miejsca lokalizacji tego stałego zakładu;

	<p>Kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych stałego zakładu nie uwzględnia się do celów kwalifikowanych kosztów płac ani kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych centrali.</p> <p>Jeżeli dochód stałego zakładu został – w całości lub w części – wyłączony na podstawie art. 19 ust. 1 i art. 38 ust. 5, kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe takiego stałego zakładu są wyłączone w takiej samej proporcji z obliczeń dokonywanych na podstawie niniejszego artykułu w odniesieniu do danej grupy MNE lub dużej grupy krajowej.</p>			<p>3) kwoty wyłączeń, o których mowa w art. 101 ust. 1, oblicza się bez uwzględnienia kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych w proporcji, w jakiej dochód tego stałego zakładu został wyłączony z obliczeń kwalifikowanego dochodu (straty) na podstawie art. 72 ust. 1 pkt 1 i art. 102 ust. 6.</p> <p>2. Kosztów płac i rzeczowych aktywów trwałych przypisanych do stałego zakładu nie uwzględnia się w kwocie kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jego centrali.</p>
Art. 28 ust. 7	<p>7. Kwalifikowane koszty płac kwalifikowanych pracowników ponoszone przez jednostkę pośredniczącą oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe będące własnością jednostki pośredniczącej, których nie przypisano zgodnie z ust. 6, przypisuje się:</p> <p>a) właścicielom jednostki składowej posiadającym jednostkę pośredniczącą proporcjonalnie do kwoty przypisanej im zgodnie z art. 19 ust. 4, pod warunkiem że kwalifikowani pracownicy oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdują się w jurysdykcji właścicieli jednostki składowej; oraz</p> <p>b) jednostce pośredniczącej, jeżeli jest ona jednostką dominującą najwyższego szczebla, pomniejszając proporcjonalnie do dochodu wyłączonego z obliczania kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej zgodnie z</p>	TAK	art. 102 ust. 3-4	<p>Art. 102. 3. Kwalifikowane koszty płac ponoszone przez jednostkę pośredniczącą oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe będące własnością takiej jednostki, których nie przypisano do stałego zakładu na podstawie ust. 1, przydziela się:</p> <p>1) jednostce pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla po ich pomniejszeniu proporcjonalnie do dochodu wyłączonego z obliczania kwalifikowanego dochodu jednostki pośredniczącej, zgodnie z art. 113 ust. 1, pod warunkiem, że kwalifikowani pracownicy i kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe tej jednostki pośredniczącej, odpowiednio, wykonują czynności oraz znajdują się, w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki pośredniczącej, albo</p> <p>2) jednostkom będącym właścicielami takiej jednostki pośredniczącej niebędącej jednostką dominującą najwyższego szczebla proporcjonalnie do kwoty przydzielonej jednostkom będącym właścicielami jednostki pośredniczącej, zgodnie z art. 75 ust. 1 pkt 1, pod warunkiem, że kwalifikowani pracownicy i kwalifikowane</p>

	<p>art. 38 ust. 1 i 2, pod warunkiem że kwalifikowani pracownicy oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe znajdują się w jurysdykcji jednostki pośredniczącej.</p> <p>Wszystkie inne kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki pośredniczącej są wyłączone z obliczeń dotyczących wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy grupy MNE lub dużej grupy krajowej.</p>			<p>rzeczowe aktywa trwałe tej jednostki pośredniczącej, odpowiednio, wykonują czynności oraz znajdują się, w jurysdykcji lokalizacji tych osób będących właścicielami jednostki pośredniczącej.</p> <p>4. Przy obliczaniu substratu majątkowo-osobowego nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostki pośredniczącej innych niż kwalifikowane koszty płac oraz kwalifikowane rzeczowe aktywa trwałe jednostki pośredniczącej przypisane zgodnie z niniejszym artykułem.</p>
Art. 28 ust. 8	<p>8. Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy każdej bezpieczeństwa jednostki składowej oblicza się, w odniesieniu do każdego roku podatkowego, oddzielnie od wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy wszystkich innych jednostek składowych.</p>	TAK	art. 21, art. 100 ust. 13	<p>Art. 21. 1. W przypadku bezpieczeństwa jednostki składowej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) efektywną stawkę podatkową oraz 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, w tym obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w art. 91 <p>- oblicza się za każdy rok podatkowy odrębnie od innych jednostek składowych, w tym innych bezpieczeństwa jednostek składowych.</p> <p>2. Przepisy rozdziału 1 stosuje się odpowiednio.</p> <p>Art. 100. 13. W wartości substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi, ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi oraz bezpieczeństwa jednostkami składowymi.</p>
Art. 28 ust. 9	<p>9. Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy obliczone na podstawie niniejszego artykułu nie obejmuje wyłączeń z tytułu płac i wyłączeń z tytułu rzeczowych aktywów trwałych</p>	TAK	art. 100 ust. 13	<p>Art. 100. 13. W wartości substratu majątkowo-osobowego, o którym mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi,</p>

	dla jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi w tej jurysdykcji.			ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi oraz bezpieczeństwa jednostkami składowymi.
Art. 29 ust. 1	1. Jeżeli zgodnie z art. 11 ust. 3, art. 16 ust. 7, art. 22 ust. 6, art. 25 ust. 1 i 4 oraz art. 40 ust. 5 korekta podatków kwalifikowanych lub kwalifikowanego dochodu lub straty skutkuje ponownym obliczeniem efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego grupy MNE lub dużej grupy krajowej za poprzedni rok podatkowy, efektywną stawkę podatkową i podatek wyrównawczy oblicza się ponownie zgodnie z zasadami określonymi w art. 26, 27 i 28. Wszelką przyrostową kwotę podatku wyrównawczego wynikającą z takiego ponownego obliczenia traktuje się jako dodatkowy podatek wyrównawczy do celów art. 26 ust. 3 za rok podatkowy, w którym dokonano ponownego obliczenia.	TAK	Art. 16 ust. 1-3	<p>Art. 16. 1. W przypadku dokonania korekt wpływających na wysokość efektywnej stawki podatkowej obliczonej dla danej jurysdykcji za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe (lata korygowane), podatnik ponownie oblicza w odniesieniu do tej jurysdykcji jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za te lata korygowane.</p> <p>2. Dodatkowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4, suma nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie zgodnie z ust. 1 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane.</p> <p>3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) braku zapłaty w okresie czterech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13 ust. 3; 2) korekty kwalifikowanego dochodu (straty) lub podatków kwalifikowanych z tytułu zbycia lokalnych rzeczowych aktywów trwałych, zgodnie odpowiednio z art. 59 i art. 79 ust. 1 pkt 4; 3) pomniejszenia całkowitej korekty podatku odroczonego zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 2; 4) ponownego ujęcia rezerwy z tytułu podatku odroczonego zgodnie z art. 89; 5) obniżenia podatków kwalifikowanych zgodnie z art. 96 ust. 1 pkt 2;

				<p>6) braku zapłaty w ciągu trzech lat podatkowych od zakończenia roku podatkowego podatku dochodowego w części bieżącej zgodnie z art. 96 ust. 3;</p> <p>7) obniżenia krajowej stawki podatkowej poniżej minimalnej stawki podatkowej zgodnie z art. 97 ust. 1 pkt 1;</p> <p>8) korekty wynikającej z nierozliczonego salda podatku od hipotetycznej wypłaty zysku, zgodnie z art. 117 ust. 5.</p>
Art. 29 ust. 2	<p>2. Jeżeli występuje dodatkowy podatek wyrównawczy i nie odnotowano dochodu kwalifikowanego netto w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy, kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej z siedzibą w tej jurysdykcji jest równy kwocie podatku wyrównawczego przypisanego takim jednostkom składowym zgodnie z art. 27 ust. 5 i 6, podzielonej przez minimalną stawkę podatkową.</p>	TAK	Art. 17 ust. 1	<p>Art. 17. 1. W przypadku gdy w roku podatkowym w danej jurysdykcji powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy i w tej jurysdykcji nie został osiągnięty jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, przepisy art. 14 i 15 stosuje się odpowiednio, przy czym w celu obliczenia:</p> <p>1) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego przyjmuje się, że jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy jest równy kwocie dodatkowego podatku wyrównawczego, a kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy sumie kwalifikowanych dochodów tej jednostki za lata korygowane,</p> <p>2) udziału procentowego jednostki dominującej przyjmuje się, że kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej jest równy ilorazowi kwoty jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego dla tej jednostki składowej, obliczonego zgodnie z pkt 1, oraz minimalnej stawki podatkowej.</p>
Art. 29 ust. 3	<p>3. Jeżeli zgodnie z art. 21 ust. 5 należy jest dodatkowy podatek wyrównawczy, kwalifikowany dochód każdej jednostki składowej z siedzibą w danej jurysdykcji jest równy kwocie podatku wyrównawczego przypisanego takiej jednostce składowej, podzielonej przez minimalną stawkę podatkową. Przypisania dokonuje się</p>	TAK	Art. 17 ust. 2	<p>Art. 17. 2. W przypadku gdy zgodnie z art. 98 w roku podatkowym w danej jurysdykcji powstanie dodatkowy podatek wyrównawczy:</p> <p>1) przepisu art. 14 nie stosuje się, a jednostkowy globalny podatek wyrównawczy każdej zlokalizowanej w tej jurysdykcji jednostki składowej, która wykazuje kwotę ujemnych</p>

	<p>proporcjonalnie, w odniesieniu do każdej jednostki składowej, według następującego wzoru:</p> <p>Kwalifikowany dochód lub strata x minimalna stawka podatkowa – skorygowane podatki kwalifikowane</p> <p>Dodatkowy podatek wyrównawczy przypisuje się wyłącznie jednostkom składowym, które odnotowują kwotę skorygowanego podatku kwalifikowanego, która jest mniejsza od zera i mniejsza od kwalifikowanego dochodu lub straty tych jednostek składowych pomnożonego lub pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową.</p>			<p>skorygowanych podatków kwalifikowanych mniejszych od iloczynu kwalifikowanego dochodu (straty) tych jednostek oraz minimalnej stawki podatkowej oblicza się według wzoru:</p> <p><i>kwalifikowany dochód (strata) x minimalna stawka podatkowa – skorygowane podatki kwalifikowane</i></p> <p>2) udziałowy globalny podatek wyrównawczy oblicza się zgodnie z ust. 1 pkt 2.</p>
Art. 29 ust. 4	<p>4. Jeżeli jednostce składowej przypisuje się dodatkowy podatek wyrównawczy zgodnie z niniejszym artykułem oraz z art. 27 ust. 5 i 6, do celów rozdziału II taką jednostkę składową traktuje się jako nisko opodatkowaną jednostkę składową.</p>	TAK	Art. 11 ust. 2 pkt, 3,	<p>Art. 11. 2. Przez nisko opodatkowaną jednostkę składową rozumie się:</p> <p>3) jednostkę składową, w danym roku podatkowym, jeżeli jednostce tej przydzielono dodatkowy podatek wyrównawczy.</p>
Art. 30 ust. 1	<p>1. Na zasadzie odstępstwa od art. 26 do 29 oraz art. 31, zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, podatek wyrównawczy należny za jednostki składowe z siedzibą w danej jurysdykcji wynosi zero za rok podatkowy, jeżeli za taki rok podatkowy:</p> <p>a) średni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych z siedziba w takiej jurysdykcji jest mniejszy niż 10 000 000 EUR; oraz</p> <p>b) średni kwalifikowany dochód lub strata wszystkich jednostek składowych w takiej</p>	TAK	Art. 124	<p>Art. 124. 1. Na podstawie wyboru wyłączenia <i>de minimis</i> dokonanego zgodnie z art. 137 nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego dla jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji jeżeli za dany rok podatkowy są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji jest mniejszy niż 10 000 000 euro;</p> <p>2) średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji wynosi mniej niż 1 000 000 euro albo została osiągnięta średnia jurysdykcyjna kwalifikowana strata wszystkich takich jednostek.</p>

	<p>jurysdykcji jest stratą lub stanowi dochód w kwocie mniejszej niż 1 000 000 EUR.</p> <p>Wyboru dokonuje się corocznie zgodnie z art. 45 ust. 2.</p>		<p>2. Średni trzyletni kwalifikowany przychód lub średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę), o których mowa w ust. 1, oblicza się jako średnią arytmetyczną kwot odpowiednio kwalifikowanego przychodu lub jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto osiągniętych za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.</p> <p>3. W przypadku wystąpienia w okresie, o którym mowa w ust. 2, zarówno jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto, jak i jurysdykcyjnej kwalifikowanej straty netto średni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) oblicza się jako średnią arytmetyczną, odpowiednio, kwoty jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu netto osiągniętego w tych latach podatkowych lub sumy takich dochodów pomniejszonej o jurysdykcyjną kwalifikowaną stratę netto poniesioną w tych latach podatkowych lub sumę takich strat.</p> <p>4. Jeżeli w pierwszym lub drugim roku poprzedzającym rok podatkowy lub w obydwu tych latach żadna jednostka składowa zlokalizowana w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, nie osiągnęła kwalifikowanego przychodu ani kwalifikowanego dochodu (straty), to ten rok podatkowy lub takie lata podatkowe wyłącza się z obliczenia średniego trzyletniego kwalifikowanego przychodu lub średniego trzyletniego kwalifikowanego dochodu (straty).</p> <p>5. W przypadku gdy którykolwiek rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, obejmuje okres inny niż dwanaście miesięcy, kwoty, o których mowa w ust. 1, określa się w wysokości 1/12 za każdy rozpoczęty miesiąc roku podatkowego.</p> <p>6. Kwalifikowany przychód jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, jest sumą przychodów wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji, pomniejszonych lub powiększonych o korekty dokonane zgodnie z przepisami działu V.</p> <p>7. Wybór wyłączenia <i>de minimis</i> nie ma zastosowania do jednostek inwestycyjnych i bezpieczeństwa jednostek</p>
--	--	--	--

				składowych, a przychód oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto tych jednostek wyłącza się z obliczania kwot, o których mowa w ust. 1-6.
Art. 30 ust. 2	<p>2. Średni kwalifikowany przychód lub średni kwalifikowany dochód lub strata, o których mowa w ust. 1, są średnią kwalifikowanego przychodu lub kwalifikowanego dochodu lub straty jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji z danego roku podatkowego i dwóch poprzednich lat podatkowych.</p> <p>Jeżeli żadna jednostka składowa, odnotowująca kwalifikowany przychód lub kwalifikowaną stratę, nie miała siedziby w danej jurysdykcji w pierwszym lub drugim poprzedzającym roku podatkowym, lub w obydwu taki rok podatkowy lub takie lata podatkowe wyłącza się z obliczenia średniego kwalifikowanego przychodu lub kwalifikowanego dochodu lub straty tej jurysdykcji.</p>	TAK	Art. 124 ust. 2, ust. 4	<p>Art. 124 2. Średni trzyletni kwalifikowany przychód lub średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę), o których mowa w ust. 1, oblicza się jako średnią arytmetyczną kwot odpowiednio kwalifikowanego przychodu lub jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto osiągniętych za rok podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.</p> <p>4. Jeżeli w pierwszym lub drugim roku poprzedzającym rok podatkowy, lub w obydwu tych latach, żadna jednostka składowa zlokalizowana w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, nie osiągnęła kwalifikowanego przychodu ani kwalifikowanego dochodu (straty), to ten rok podatkowy lub takie lata podatkowe wyłącza się z obliczenia średniego trzyletniego kwalifikowanego przychodu lub średniego trzyletniego kwalifikowanego dochodu (straty).</p>
Art. 30 ust. 3	<p>3. Kwalifikowany przychód jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy jest sumą wszystkich przychodów jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji, pomniejszoną lub powiększoną o wszelkie korekty przeprowadzone zgodnie z rozdziałem III.</p>	TAK	art. 124 ust. 6	<p>Art. 124. 6. Kwalifikowany przychód jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, jest sumą przychodów wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji pomniejszonych lub powiększonych o korekty dokonane zgodnie z przepisami działu V.</p>
Art. 30 ust. 4	<p>4. Kwalifikowanym dochodem lub stratą jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji za dany rok podatkowy jest kwalifikowany dochód lub strata netto tej jurysdykcji obliczone zgodnie z art. 26 ust. 2.</p>	TAK	Art. 124 ust. 2	<p>Art. 124. 2. Średni trzyletni kwalifikowany przychód lub średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę), o których mowa w ust. 1, oblicza się jako średnią arytmetyczną kwot odpowiednio kwalifikowanego przychodu lub jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto osiągniętych za rok</p>

				podatkowy i dwa poprzednie lata podatkowe przez wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji.
Art. 30 ust. 5	5. Wyłączenie de minimis, określone w ust. 1–4, nie ma zastosowania do bezpieczeństwa jednostek składowych ani do bezpieczeństwa jednostek inwestycyjnych. Przychód i kwalifikowany dochód lub stratę takich jednostek wyłącza się z obliczania kwoty regulującej wyłączenie de minimis.	TAK	Art. 124 ust. 7	Art. 124. 7. Wyłączenie de minimis nie ma zastosowania do jednostek inwestycyjnych i bezpieczeństwa jednostek składowych, a przychód oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto tych jednostek wyłącza się z obliczania kwot, o których mowa w ust. 1-6.
Art. 31 ust. 1 lit. a	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: a) „mniejszościowa jednostka składowa” oznacza jednostkę składową, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe na poziomie 30 % lub mniej;	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 28, art. 18	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 29) mniejszościowej jednostce składowej - rozumie się przez to to jednostkę składową, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada bezpośrednio lub pośrednio nie więcej niż 30% udziałów własnościowych; Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.
Art. 31 ust. 1 lit. b	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: b) „mniejszościowa jednostka dominująca” oznacza mniejszościową jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały konsolidujące w innej mniejszościowej jednostce składowej, z wyjątkiem sytuacji, gdy udziały konsolidujące w tej pierwszej jednostce	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 27, art. 18	Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: 28) mniejszościowej jednostce dominującej – rozumie się przez to mniejszościową jednostkę składową, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały konsolidujące w innej mniejszościowej jednostce składowej, z wyjątkiem sytuacji, gdy udziały konsolidujące w tej pierwszej jednostce są w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, innej mniejszościowej jednostki składowej;

	są w posiadaniu, bezpośrednio albo pośrednio, innej mniejszościowej jednostki składowej;			Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.
Art. 31 ust. 1 lit. c	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>c) „podgrupa mniejszościowa” oznacza mniejszościową jednostkę dominującą wraz z jej mniejszościowymi jednostkami zależnymi; oraz</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 35, art. 18	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>35) podgrupie mniejszościowej – rozumie się przez to grupę co najmniej dwóch jednostek składowych, w której jedną z jednostek jest mniejszościowa jednostka dominująca, a pozostałe jednostki są mniejszościowymi jednostkami zależnymi;</p> <p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>
Art. 31 ust. 1 lit. d	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>d) „mniejszościowa jednostka zależna” oznacza mniejszościową jednostkę składową, której udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, mniejszościowej jednostki dominującej.</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 30, art. 18	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>30) mniejszościowej jednostce zależnej – rozumie się przez to mniejszościową jednostkę składową, której udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu, bezpośrednio lub pośrednio, mniejszościowej jednostki dominującej;</p> <p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>

<p>Art. 31 ust. 2</p>	<p>2. Obliczenia efektywnej stawki podatkowej i podatku wyrównawczego dla danej jurysdykcji przeprowadzanego zgodnie z rozdziałami III–VII w odniesieniu do członków podgrupy mniejszościowej dokonuje się tak, jak gdyby każda podgrupa mniejszościowa była odrębną grupą MNE lub odrębną dużą grupą krajową.</p> <p>Skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód lub strata członków podgrupy mniejszościowej są wyłączone z ustalania pozostałej kwoty efektywnej stawki podatkowej grupy MNE lub dużej grupy krajowej obliczanej zgodnie z art. 26 ust. 1 oraz z kwalifikowanego dochodu netto obliczanego zgodnie z art. 26 ust. 2.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 18, art. 23</p>	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 23. 1. W przypadku gdy co najmniej dwie jednostki tworzące podgrupę mniejszościową, są zlokalizowane w tej samej jurysdykcji, efektywną stawkę podatkową oraz jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do tej podgrupy mniejszościowej ustala się odrębnie od pozostałych jednostek grupy zlokalizowanych w tej jurysdykcji.</p> <p>2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla jednostek podgrupy mniejszościowej są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej oraz odpowiednio z jurysdykcyjnego kwalifikowanego dochodu (straty) netto pozostałych jednostek składowych grupy.</p> <p>3. W przypadku mniejszościowej jednostki składowej, niebędącej jednostką podgrupy mniejszościowej:</p> <p>1) efektywną stawkę podatkową i jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się oddzielnie dla każdej takiej jednostki;</p> <p>2) skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla takiej jednostki są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej grupy oraz odpowiednio z kwalifikowanego dochodu (straty) netto obliczanego dla tej jurysdykcji i tej grupy.</p> <p>4. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do mniejszościowej jednostki składowej, która jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną.</p>
-----------------------	---	------------	-------------------------	--

Art. 31 ust. 3	<p>3. Efektywną stawkę podatkową i podatek wyrównawczy mniejszościowej jednostki składowej, która nie jest członkiem podgrupy mniejszościowej, oblicza się oddzielnie dla każdej jednostki zgodnie z rozdziałami III–VII.</p> <p>Skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód lub strata mniejszościowej jednostki składowej są wyłączone z ustalania pozostałej kwoty efektywnej stawki podatkowej grupy MNE lub dużej grupy krajowej obliczanej zgodnie z art. 26 ust. 1 oraz z kwalifikowanego dochodu netto obliczanego zgodnie z art. 26 ust. 2.</p> <p>Niniejszy ustęp nie ma zastosowania do mniejszościowej jednostki składowej, która jest jednostką inwestycyjną.</p>	TAK	Art. 18, art. 23 ust. 3-4	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 23.3. W przypadku mniejszościowej jednostki składowej, niebędącej jednostką podgrupy mniejszościowej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) efektywną stawkę podatkową i jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy oblicza się oddzielnie dla każdej takiej jednostki; 2) skorygowane podatki kwalifikowane oraz kwalifikowany dochód (strata) obliczone dla takiej jednostki są wyłączone z ustalania efektywnej stawki podatkowej grupy oraz odpowiednio z kwalifikowanego dochodu (straty) netto obliczanego w odniesieniu dla tej jurysdykcji i tej grupy. <p>4. Przepis ust. 3 nie ma zastosowania do mniejszościowej jednostki składowej, która jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną.</p>
Art. 32	<p>Na zasadzie odstępstwa od art. 26–31 państwa członkowskie zapewniają, aby – zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową – podatek wyrównawczy należny od grupy w danej jurysdykcji był uznawany za zerowy w danym roku podatkowym, jeżeli efektywny poziom opodatkowania jednostek składowych z siedzibą w tej jurysdykcji spełnia warunki kwalifikującego się międzynarodowego porozumienia w sprawie bezpiecznych przystani.</p> <p>Do celów akapitu pierwszego „kwalifikujące się międzynarodowe porozumienie w sprawie bezpiecznych przystani” oznacza międzynarodowy zbiór</p>	TAK	Art. 127, Dział XI – Rozdział 2	<p>Art. 127. 1. Na podstawie wyboru bezpiecznej przystani dla jednostek składowych osiągających wyniki finansowe o niskiej istotności dokonanego zgodnie z art. 137 w odniesieniu do jednostki składowej osiągającej wyniki finansowe o niskiej istotności, w celu wyliczeń, o których mowa w art. 126, przyjmuje się, że :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kwalifikowany dochód ustala się w kwocie równej przychodom tej jednostki, podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów; 2) kwalifikowany przychód ustala się w kwocie, o której mowa w pkt 1;

	<p>zasad i warunków, na który zgodziły się wszystkie państwa członkowskie i który daje grupom objętym zakresem niniejszej dyrektywy możliwość wyboru korzystania z co najmniej jednej bezpiecznej przystani w poszczególnych jurysdykcjach.</p>		<p>3) skorygowane podatki kwalifikowane ustala się w kwocie podatku dochodowego podlegającej wykazaniu w informacji o grupie podmiotów.</p> <p>2. Przez jednostkę składową osiągnącą wyniki finansowe o niskiej istotności rozumie się jednostkę składową wraz z jej stałymi zakładami, w odniesieniu do której są spełnione następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none">1) jednostki te nie są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 38 lit. a albo c, sporządzonym przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność;2) sprawozdanie, o którym mowa w pkt 1, podlega audytowi zewnętrznemu zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie;3) w przypadku jednostki, której suma przychodów w rozumieniu przepisów CBCR przekracza 50 000 000 euro, księgi tej jednostki używane do przygotowania informacji o grupie podmiotów są prowadzone zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub zatwierdzonym standardem rachunkowości. <p>3. Przez przepisy CBCR rozumie się przepisy ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2023 r. poz. 241 oraz z 2024 r. poz. 879) albo podobne przepisy o wymianie informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, obowiązujące w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla albo w jurysdykcji lokalizacji jednostki wyznaczonej, jeżeli ta informacja o grupie podmiotów nie jest składana w jurysdykcji lokalizacji jednostki dominującej najwyższego szczebla.</p> <p>4. Przez jednostkę wyznaczoną rozumie się jednostkę wyznaczoną w rozumieniu ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo</p>
--	---	--	---

				<p>podobną jednostkę w rozumieniu przepisów CBCR jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.</p> <p>5. Przez informację o grupie podmiotów rozumie się informację o grupie podmiotów w rozumieniu ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo podobną informację w rozumieniu przepisów CBCR jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska.</p>
Art. 33 ust. 1 lit. a	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a) „połączenie” oznacza każde porozumienie, w ramach którego:</p> <p>(i) wszystkie lub zasadniczo wszystkie jednostki grupy należące do co najmniej dwóch odrębnych grup znajdują się pod wspólną kontrolą w taki sposób, że staną się jednostkami połączonej grupy; lub</p> <p>(ii) jednostka, która nie jest członkiem żadnej grupy, znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z inną jednostką lub inną grupą w taki sposób, że staną się one jednostkami połączonej grupy;</p>	TAK	Art. 4 ust. 8	<p>Art. 4. 8. Przez połączoną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w którego wyniku:</p> <p>1) wszystkie lub prawie wszystkie jednostki co najmniej dwóch odrębnych grup stają się jednostkami jednej grupy;</p> <p>2) co najmniej dwie jednostki nienależące do żadnej grupy stają się jednostkami jednej nowej grupy;</p> <p>3) jednostka nienależąca do żadnej grupy staje się jednostką istniejącej grupy.</p>
Art. 33 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „podział” oznacza każde porozumienie, w ramach którego jednostki grupy wchodzące w skład jednej grupy zostają podzielone na co najmniej dwie różne grupy, które nie są już konsolidowane przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.</p>	TAK	Art. 4. ust. 9	<p>Art. 4. 9. Przez podzieloną grupę rozumie się grupę powstałą w ramach porozumienia, w którego wyniku jednostki jednej grupy stają się jednostkami co najmniej dwóch grup, nie podlegającymi konsolidacji dokonywanej przez tę samą jednostkę dominującą najwyższego szczebla.</p>

Art. 33 ust. 2	<p>2. Jeżeli co najmniej dwie grupy zostaną połączone w celu utworzenia jednej grupy w którymkolwiek z ostatnich czterech kolejnych lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających badany rok podatkowy, próg skonsolidowanych przychodów grupy MNE lub dużej grupy krajowej, o którym mowa w art. 2, uznaje się za osiągnięty w odniesieniu do dowolnego roku podatkowego przed połączeniem, jeżeli suma przychodów uwzględnionych w każdym z ich skonsolidowanych sprawozdań finansowych za ten rok podatkowy wynosi 750 000 000 EUR lub więcej.</p>	TAK	Art. 4 ust. 6	<p>Art. 4. 6. W przypadku połączonej grupy minimalny przychód grupowy ustala się na podstawie rocznego przychodu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wykazanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej połączonej grupy; 2) odpowiadającego sumie rocznych przychodów, ustalanych za rok podatkowy lub lata podatkowe poprzedzające rok, w którym nastąpiło połączenie, wykazanych: <ol style="list-style-type: none"> a) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej grupy uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, b) w sprawozdaniu finansowym każdej jednostki uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 2, c) odpowiednio w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej jednostki oraz grupy uczestniczących w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 3.
Art. 33 ust. 3	<p>3. Jeżeli jednostka niebędąca członkiem grupy („przejmowana”) łączy się z jednostką lub grupą („jednostka przejmująca”) w badanym roku podatkowym, a ani przejmowana, ani jednostka przejmująca nie sporządziły skonsolidowanych sprawozdań finansowych w żadnym z ostatnich czterech kolejnych lat podatkowych bezpośrednio poprzedzających badany rok podatkowy, uznaje się, że próg skonsolidowanych przychodów grupy MNE lub dużej grupy krajowej został w odniesieniu do tego roku osiągnięty, jeżeli suma przychodów uwzględnionych w każdym z ich sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych za ten rok podatkowy wynosi 750 000 000 EUR lub więcej.</p>	TAK	Art. 4 ust. 6	<p>Art. 4. 6. W przypadku połączonej grupy minimalny przychód grupowy ustala się na podstawie rocznego przychodu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wykazanego w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takiej połączonej grupy; 2) odpowiadającego sumie rocznych przychodów, ustalanych za rok podatkowy lub lata podatkowe poprzedzające rok, w którym nastąpiło połączenie, wykazanych: <ol style="list-style-type: none"> a) w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej grupy uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 1, b) w sprawozdaniu finansowym każdej jednostki uczestniczącej w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 2, c) odpowiednio w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym każdej jednostki

				oraz grupy uczestniczących w połączeniu – w przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 3.
Art. 33 ust. 4	<p>4. Jeżeli pojedyncza grupa MNE lub duża grupa krajowa objęte zakresem niniejszej dyrektywy dokonują podziału na co najmniej dwie grupy (każda z nich staje się „grupą powstałą w wyniku podziału”), uznaje się, że próg skonsolidowanych przychodów został osiągnięty przez grupę powstałą w wyniku podziału, jeżeli:</p> <p>a) w odniesieniu do pierwszego badanego roku podatkowego kończącego się po podziale – roczny przychód grupy powstałej w wyniku podziału wynosi w tym roku podatkowym 750 000 000 EUR lub więcej;</p> <p>b) w odniesieniu do drugiego, trzeciego i czwartego badanego roku podatkowego kończącego się po podziale – roczny przychód grupy powstałej w wyniku podziału wynosi 750 000 000 EUR lub więcej w co najmniej dwóch z tych lat podatkowych.</p>	TAK	Art. 4 ust. 7	<p>7. W przypadku, gdy grupa objęta przepisami ustawy podlega podziałowi na co najmniej dwie podzielone grupy, przepisy ustawy mają zastosowanie do każdej takiej podzielonej grupy, która osiągnęła minimalny przychód grupowy:</p> <p>1) za pierwszy rok podatkowy następujący po podziale grupy, o ile podział grupy skutkuje rozpoczęciem nowego roku podatkowego albo za rok podatkowy, w którym dokonano podziału grupy, o ile podział grupy nie skutkuje rozpoczęciem takiego nowego roku podatkowego, lub</p> <p>2) w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych, licząc od pierwszego roku, o którym mowa w pkt 1.</p>
Art. 34 ust. 1	<p>1. Jeżeli jednostka (zwana dalej „przejmowaną”) staje się lub przestaje być jednostką składową grupy MNE lub dużej grupy krajowej w wyniku przeniesienia bezpośrednich lub pośrednich udziałów własnościowych w przejmowanej lub jeżeli przejmowana zostaje jednostką dominującą najwyższego szczebla nowej grupy w trakcie roku podatkowego (zwanego dalej „rokiem przejścia”), przejmowaną traktuje się jako członka grupy MNE lub dużej grupy krajowej do celów niniejszej dyrektywy, pod warunkiem że część jej aktywów, zobowiązań, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych została</p>	TAK	art.103	<p>Art. 103. 1. W przypadku zbycia lub nabycia w roku podatkowym udziałów własnościowych w jednostce składowej uznaje się, że ta jednostka jest za ten rok podatkowy częścią grupy nabywającej lub grupy zbywającej te udziały, jeżeli aktywa, zobowiązania, przychody, koszty lub przepływy pieniężne tej jednostki składowej są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy nabywającej lub grupy zbywającej, sporządzonym zgodnie z metodą konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej.</p> <p>2. Przepisy dotyczące grupy nabywającej stosuje się odpowiednio do nowej grupy powstałej w wyniku zbycia lub nabycia udziałów własnościowych jednostki składowej, jeżeli ta</p>

	włączona, na zasadzie „pozycja po pozycji”, do skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki dominującej najwyższego szczebla w roku przejścia. Efektywną stawkę podatkową oraz podatek wyrównawczy przejmowanej oblicza się zgodnie z ust. 2–8.			jednostka jest jednostką dominującą najwyższego szczebla tej nowej grupy. 3. Jeżeli jednostka składowa, której udziały podlegają zbyciu lub nabyciu, posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe w innej jednostce składowej, przepis ust. 1 oraz przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do takiej jednostki.
Art. 34 ust. 2	2. W roku przejścia grupa MNE lub duża grupa krajowa uwzględniają wyłącznie księgowy dochód netto lub księgową stratę netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane przejmowanej, które są ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla do celów niniejszej dyrektywy.	TAK	Art. 104 ust. 1 pkt 1	Art. 104. 1. W przypadku, o którym mowa w art. 103, podatnik należący do grupy nabywającej i podatnik należący do grupy zbywającej uwzględniają za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej: 1) księgowy dochód (stratę) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki w zakresie, w jakim zostały ustalone na podstawie aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu odpowiednio grupy zbywającej albo grupy nabywającej;
Art. 34 ust. 3	3. W roku przejścia oraz w każdym kolejnym roku podatkowym kwalifikowany dochód lub strata oraz skorygowane podatki kwalifikowane przejmowanej opierają się na cenie nabycia lub kosztu wytworzenia jej aktywów i zobowiązań.	TAK	Art. 104 ust. 3 pkt 1	Art. 104. 3. Podatnik należący do grupy nabywającej ustala: 1) kwalifikowany dochód (stratę) oraz skorygowane podatki kwalifikowane tej jednostki za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, oraz za kolejne lata podatkowe według wartości aktywów i zobowiązań ujętej w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy zbywającej bezpośrednio przed dniem zbycia udziałów własnościowych tej jednostki;
Art. 34 ust. 4	4. W roku przejścia przy obliczaniu kwalifikowanych kosztów płac przejmowanej zgodnie z art. 28 ust. 3 uwzględnia się wyłącznie koszty odzwierciedlone w	TAK	Art. 104 ust. 1 pkt 2 lit. a	Art. 104. 1. W przypadku, o którym mowa w art. 103, podatnik należący do grupy nabywającej i podatnik należący do grupy zbywającej uwzględnia za rok podatkowy, w którym

	skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla.			<p>nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej:</p> <p>2) na potrzeby obliczenia substratu majątkowo – osobowego, o którym mowa w art. 101:</p> <p>a) kwalifikowane koszty wynagrodzeń tej jednostki w zakresie, w jakim zostały wykazane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym odpowiednio grupy zbywającej albo grupy nabywającej,</p>
--	---	--	--	---

Art. 34 ust. 5	5. Obliczenie wartości bilansowej kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych przejmowanej zgodnie z art. 28 ust. 4 koryguje się, w stosownych przypadkach, proporcjonalnie do okresu, w którym przejmowana była członkiem grupy MNE lub dużej grupy krajowej w roku przejścia.	TAK	Art. 104 ust. 1 pkt 2 lit. b	<p>Art. 104. 1. W przypadku, o którym mowa w art. 103, podatnik należący do grupy nabywającej i podatnik należący do grupy zbywającej uwzględnia za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej:</p> <p>2) na potrzeby obliczenia substratu majątkowo – osobowego, o którym mowa w art. 101:</p> <p>b) wartość bilansową kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych tej jednostki proporcjonalnie do okresu, w jakim ta jednostka była jednostką składową grupy zbywającej i grupy nabywającej w tym roku podatkowym;</p>
Art. 34 ust. 6	6. Przejmująca grupa MNE lub duża grupa krajowa uwzględniają aktywa z tytułu podatku odroczonego, o których mowa w art. 23 i rezerwy z tytułu podatku odroczonego przejmowanej, przenoszone między grupami MNE lub dużymi grupami krajowymi, z wyjątkiem aktywów z tytułu podatku odroczonego utworzonych od kwalifikowanej straty podatkowej, w	TAK	Art. 104 ust. 3 pkt 2	<p>Art. 104. 3. Podatnik należący do grupy nabywającej ustala:</p> <p>2) aktywa z tytułu podatku odroczonego i rezerwy z tytułu podatku odroczonego jednostki nabywanej, z wyjątkiem kwalifikowanych aktywów, o których mowa w art. 92 ust. 1, w taki sposób i w takim zakresie, jakby jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy</p>

	taki sam sposób i w takim samym zakresie, jak gdyby przejmująca grupa MNE lub duża grupa krajowa kontrolowały przejmowaną w momencie powstania takich aktywów i rezerw.			nabywającej kontrolowała jednostkę zbywaną w momencie powstania takich aktywów i rezerw.
Art. 34 ust. 7	7. Rezerwy z tytułu podatku odroczonego przejmowanej, które zostały uprzednio uwzględnione w jej całkowitej kwocie korekty z tytułu podatku odroczonego, traktuje się jako rozwiązane do celów art. 22 ust. 7 przez zbywającą grupę MNE lub dużą grupę krajową i powstałe w przejmującej grupie MNE lub dużej grupie krajowej w roku przejęcia, z zastrzeżeniem, że w takim przypadku wszelkie późniejsze obniżki podatków kwalifikowanych na podstawie art. 22 ust. 7 mają skutek w roku, w którym kwota zostaje ponownie ujęta.	TAK	Art. 102 ust. 2	Art. 104. 2. Na potrzeby korekty, o której mowa w art. 89: 1) podatnik należący do grupy zbywającej rozwiązuje za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, rezerwy z tytułu podatku odroczonego tej jednostki, jeżeli zostały uprzednio uwzględnione w jej całkowitej korekcie podatku odroczonego, 2) podatnik należący do grupy nabywającej ujmuje ponownie za rok podatkowy, w którym nastąpiło nabycie lub zbycie udziałów własnościowych jednostki składowej, te rezerwy z tytułu podatku odroczonego tej jednostki jako powstające w tym roku podatkowym, przy czym późniejsze obniżenia podatków kwalifikowanych na podstawie art. 89 ust. 2 uwzględnia się za rok, w którym zostaje ponownie ujęta kwota tej rezerwy.
Art. 34 ust. 8	8. Jeżeli w roku przejęcia przejmowana jest jednostką dominującą oraz jednostką należącą do grupy w co najmniej dwóch grupach MNE lub dużych grupach krajowych, stosuje ona oddzielnie zasadę IIR do opodatkowania względem przypadających na nią udziałów w podatku wyrównawczym od nisko opodatkowanych jednostek składowych, określonych w odniesieniu do każdej grupy MNE lub dużej grupy krajowej.	TAK	Art. 105	Art. 105. W przypadku gdy jednostka składowa w roku podatkowym, w którym nastąpiło nabycie jej udziałów własnościowych, była jednocześnie jednostką dominującą grupy zbywającej i grupy nabywającej, jednostka ta ustala udziałowy globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych należących do każdej z tych grup.
Art. 34 ust. 9	9. Na zasadzie odstępstwa od ust. 1–8 przejęcie lub zbycie udziału konsolidującego w przejmowanej traktuje się jako przejęcie lub zbycie aktywów i zobowiązań, jeżeli jurysdykcja, w której przejmowana	TAK	art. 106	Art. 106. 1. Przepisów art. 103-105 nie stosuje się, jeżeli jurysdykcja lokalizacji jednostki, w której jest nabywany udział konsolidujący:

	<p>ma siedzibę, lub – w przypadku jednostki transparentnej podatkowo – jurysdykcja, w której znajdują się aktywa, traktuje przejęcie lub zbycie tego udziału konsolidującego w taki sam lub podobny sposób jak przejęcie lub zbycie aktywów i zobowiązań oraz nakłada na sprzedającego podatek kwalifikowany w oparciu o różnicę między podstawą opodatkowania a wynagrodzeniem zapłaconym w zamian za udział konsolidujący lub wartość godziwą aktywów i zobowiązań.</p>			<p>1) traktuje nabycie lub zbycie tego udziału konsolidującego, dla celów podatku kwalifikowanego, w taki sam lub podobny sposób jak nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań oraz</p> <p>2) nakłada na jednostkę zbywającą ten udział konsolidujący podatek kwalifikowany od różnicy między wynagrodzeniem zapłaconym w zamian za ten udział albo wartością godziwą odpowiadających mu aktywów i zobowiązań a ich wartością podatkową.</p> <p>2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, nabycie lub zbycie udziału konsolidującego w jednostce traktuje się dla celów ustawy jako nabycie lub zbycie aktywów i zobowiązań tej jednostki zgodnie z przepisami rozdziału 2.</p> <p>3. W przypadku jednostki transparentnej podatkowo, za jurysdykcję, o której mowa w ust. 1, uznaje się jurysdykcję, w której znajdują się aktywa tej jednostki.</p>
<p>Art. 35 ust. 1 lit. a</p>	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a) „reorganizacja” oznacza przekształcenie lub przeniesienie aktywów i zobowiązań, np. w ramach połączenia, podziału, likwidacji lub podobnej transakcji, jeżeli:</p> <p>(i) wynagrodzenie za przeniesienie stanowią, w całości lub w znacznej części, udziały kapitałowe wyemitowane przez przejmującą jednostkę składową lub przez osobę związaną z przejmującą jednostką składową lub, w przypadku likwidacji, udziały kapitałowe przejmowanej lub, gdy brak jest wynagrodzenia, w sytuacji gdy emisja udziału kapitałowego nie miałaby znaczenia gospodarczego;</p>	<p>TAK</p>	<p>art. 107</p>	<p>Art. 107. Przez reorganizację rozumie się zbycie aktywów i zobowiązań jednostki składowej, w tym w wyniku przekształcenia, połączenia, podziału, likwidacji jednostek, dokonanych na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) wynagrodzenie:</p> <p>a) za zbycie aktywów i zobowiązań stanowią, w całości lub w znacznej części, udziały w kapitale jednostki składowej nabywającej aktywa i zobowiązania lub takie udziały w osobie powiązanej z taką jednostką, chyba że brak wynagrodzenia ze zbycia wynika z tego, że emisja udziału w kapitale nie miałaby znaczenia gospodarczego lub</p> <p>b) jest otrzymywane w związku z unicestwieniem udziałów w kapitale likwidowanej jednostki;</p> <p>2) zysk (strata) jednostki składowej z tytułu zbycia tych aktywów i zobowiązań nie podlega, w całości lub w części, opodatkowaniu podatkiem dochodowym;</p>

	<p>(ii) zysk lub strata zbywającej jednostki składowej z tytułu tych aktywów nie podlegają opodatkowaniu, w całości ani w części; oraz</p> <p>(iii) przepisy podatkowe jurysdykcji, w której ma siedzibę przejmująca jednostka składowa, wymagają, aby przejmująca jednostka składowa obliczała dochód podlegający opodatkowaniu po zbyciu lub przejęciu z wykorzystaniem podstawy opodatkowania aktywów zbywającej jednostki składowej, skorygowanej o ewentualny niekwalifikowany zysk lub stratę z tytułu zbycia lub przejęcia;</p>			<p>3) zgodnie z przepisami podatkowymi jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka składowa nabywająca aktywa i zobowiązania, w dochodzie tej jednostki podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym, obliczanym z tytułu zbycia nabytych aktywów i zobowiązań lub z innego tytułu dla którego oblicza się taki dochód, uwzględnia się wartość podatkową tych aktywów i zobowiązań wynikającą z ksiąg jednostki składowej zbywającej aktywa i zobowiązania, skorygowaną o niekwalifikowany zysk (stratę) z tytułu tego zbycia.</p>
Art. 35 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celu niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „niekwalifikowany zysk lub strata” oznaczają mniejszą z dwóch wartości: zysku lub straty zbywającej jednostki składowej powstałych w związku z reorganizacją i podlegających opodatkowaniu zbywającej jednostki składowej w miejscu siedziby jednostki przenoszącej oraz księgowego zysku lub księgowej straty powstałych w związku z reorganizacją.</p>	TAK	art. 109 ust. 2	<p>Art. 109. 2. Przez niekwalifikowany zysk (stratę) jednostki składowej, która zbywa aktywa lub zobowiązania, rozumie się niższą z dwóch wymienionych kwot:</p> <p>1) kwota zysku (straty) tej jednostki powstałego w związku z reorganizacją, w części w jakiej ten zysk (strata) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki,</p> <p>2) kwota księgowego zysku (straty) tej jednostki powstałego w związku z reorganizacją.</p>
Art. 35 ust. 2	<p>2. Jednostka składowa, która zbywa aktywa i zobowiązania (zwana dalej „jednostką zbywającą”) uwzględnia zysk lub stratę wynikające z takiego zbycia w obliczeniu swojego kwalifikowanego dochodu lub straty.</p>	TAK	art. 108	<p>Art. 108. Jeżeli nabycie lub zbycie aktywów lub zobowiązań następuje w sposób inny niż w drodze reorganizacji:</p> <p>1) jednostka składowa, która zbywa aktywa lub zobowiązania, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia zysk (stratę) wynikający z takiego zbycia.</p> <p>2) jednostka składowa, która nabywa aktywa lub zobowiązania, przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu</p>

	Jednostka składowa, która przejmuje aktywa i zobowiązania (zwana dalej „przejmująca jednostką składową”) ustala swój kwalifikowany dochód lub stratę na podstawie swojej wartości bilansowej przyjętych aktywów i zobowiązań ustalonej zgodnie ze standardem rachunkowości finansowej stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej najwyższego szczebla.			(straty) uwzględnia ich wartość bilansową przyjętą przez tę jednostkę i ustaloną zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.
Art. 35 ust. 3 i 4	<p>4. Na zasadzie odstępstwa od ust. 2 i 3, jeżeli zbycie aktywów i zobowiązań następuje w ramach reorganizacji, która skutkuje dla zbywającej jednostki składowej powstaniem niekwalifikowanego zysku lub straty:</p> <p>a) zbywająca jednostka składowa uwzględnia zysk lub stratę z tytułu zbycia w obliczeniu swojego kwalifikowanego dochodu lub straty do wysokości niekwalifikowanego zysku lub straty; oraz</p> <p>b) przejmująca jednostka składowa ustala swój kwalifikowany dochód lub stratę po przejęciu, wykorzystując wartość bilansową przyjętych aktywów i zobowiązań zbywającej jednostki składowej w momencie zbycia, z uwzględnieniem korekty zgodnie z lokalnymi przepisami podatkowymi przejmującej jednostki składowej w celu ujęcia niekwalifikowanego zysku lub straty.</p>	TAK	art. 109 ust. 1	<p>Art. 109. 1. Jeżeli nabycie lub zbycie aktywów lub zobowiązań następuje w drodze reorganizacji:</p> <p>1) jednostka składowa, która zbywa aktywa lub zobowiązania, uwzględnia zysk (stratę) z tytułu tego zbycia w kwalifikowanym dochodzie (stracie), wyłącznie w zakresie w jakim w tej jednostce powstaje z tytułu tego zbycia niekwalifikowany zysk (strata) podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki;</p> <p>2) jednostka składowa, która nabywa aktywa lub zobowiązania, uwzględnia przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) netto wartość bilansową nabytych aktywów lub zobowiązań, o której mowa w art. 110 pkt 2, z uwzględnieniem korekty dokonanej przez tę jednostkę zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi w jurysdykcji jej lokalizacji, w związku z powstaniem tego niekwalifikowanego zysku (straty).</p>
Art. 35 ust. 5 lit. a	5. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, jeżeli jednostka składowa jest zobowiązana lub ma prawo do skorygowania podstawy swoich aktywów i kwoty swoich zobowiązań do	TAK	Art. 110 ust 1-2	Art. 110. 1. Na podstawie wyboru dokonanego przez uprawnioną jednostkę grupy, jednostka składowa uwzględnia przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) korektę wartości aktywów i zobowiązań do wartości godziwej dla celów podatku

	<p>wartości godziwej do celów podatkowych w jurysdykcji, w której ma siedzibę, taka jednostka składowa może:</p> <p>a) przy obliczaniu swojego kwalifikowanego dochodu lub straty uwzględnić kwotę zysku lub straty w odniesieniu do każdego ze swoich aktywów i zobowiązań, która jest:</p> <p>(i) równa różnicy między wartością bilansową składnika aktywów lub zobowiązania ustaloną do celów rachunkowości finansowej bezpośrednio przed dniem wystąpienia zdarzenia, które spowodowało korektę podatkową (zwanego dalej „zdarzeniem powodującym korektę”), a wartością godziwą składnika aktywów lub zobowiązania bezpośrednio po wystąpieniu zdarzenia powodującego korektę; oraz</p> <p>(ii) pomniejszona (lub powiększona) o niekwalifikowany zysk lub stratę, jeżeli takie istnieją, powstałe w związku ze zdarzeniem powodującym korektę;</p>			<p>kwalifikowanego, jeżeli w związku z określonym zdarzeniem jednostka składowa posiada prawo lub jest obowiązana do dokonania takiej korekty zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jej lokalizacji.</p> <p>2. Korekta, o której mowa w ust. 1, polega na uwzględnieniu kwoty zysku (straty) w wysokości odpowiadającej różnicy między wartością bilansową poszczególnych składników aktywów i zobowiązań, ustaloną bezpośrednio przed dniem zdarzenia, o którym mowa w ust. 1, a wartością godziwą tych składników ustaloną bezpośrednio po tym zdarzeniu, zgodnie ze standardem rachunkowości stosowanym dla sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy. Jeżeli w związku z tym zdarzeniem powstał niekwalifikowany zysk (strata), który został uwzględniony w kwalifikowanym dochodzie (stracie) na podstawie art. 109, kwotę zysku (straty), o której mowa w zdaniu pierwszym, odpowiednio pomniejsza się lub powiększa o kwotę tego niekwalifikowanego zysku (straty).</p>
<p>Art. 35 ust. 5 lit. b</p>	<p>5. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, jeżeli jednostka składowa jest zobowiązana lub ma prawo do skorygowania podstawy swoich aktywów i kwoty swoich zobowiązań do wartości godziwej do celów podatkowych w jurysdykcji, w której ma siedzibę, taka jednostka składowa może:</p> <p>b) zastosować wartość godziwą składnika aktywów lub zobowiązania ustaloną do celów rachunkowości finansowej bezpośrednio po</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 110 ust. 5</p>	<p>Art. 110. 5. Jednostka składowa, w odniesieniu do której dokonano wyboru określonego w ust. 1, w celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia wartość godziwą aktywów i zobowiązań, o której mowa w ust. 2, za lata podatkowe następujące po roku, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w ust. 1.</p>

	wystąpieniu zdarzenia powodującego korektę do obliczenia kwalifikowanego dochodu lub straty w latach podatkowych kończących się po wystąpieniu tego zdarzenia; oraz			
Art. 35 ust. 5 lit. c	<p>5. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, jeżeli jednostka składowa jest zobowiązana lub ma prawo do skorygowania podstawy swoich aktywów i kwoty swoich zobowiązań do wartości godziwej do celów podatkowych w jurysdykcji, w której ma siedzibę, taka jednostka składowa może:</p> <p>c) uwzględnić sumę netto kwot określonych w lit. a) w kwalifikowanym dochodzie lub stracie jednostki składowej w jeden z następujących sposobów:</p> <p>(i) suma netto tych kwot jest uwzględniana w roku podatkowym, w którym występuje zdarzenie powodujące korektę; lub</p> <p>(ii) kwota równa sumie netto tych kwot podzielona przez pięć jest uwzględniana w roku podatkowym, w którym występuje zdarzenie powodujące korektę i w każdym z czterech kolejnych lat podatkowych, chyba że jednostka składowa opuści grupę MNE lub dużą grupę krajową w roku podatkowym w tym okresie, w którym to przypadku pozostała kwota zostanie w całości ujęta w tym roku podatkowym.</p>	TAK	Art. 110 ust. 3-4	<p>Art. 110. 3. Kwotę zysku (straty), o której mowa w ust. 2, jednostka składowa uwzględnia w kwalifikowanym dochodzie (stracie):</p> <p>1) za rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie o którym mowa w ust. 1, albo</p> <p>2) za rok podatkowy, w którym wystąpiło to zdarzenie, o którym mowa w ust. 1, oraz za kolejno następujące po sobie cztery lata podatkowe, w kwocie odpowiadającej 1/5 tej odpowiadającej 1/5 tej kwoty zysku (straty).</p> <p>4. W przypadku gdy jednostka przestaje być jednostką składową grupy w którymkolwiek z lat podatkowych, o których mowa w ust. 3, nierozliczona w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki kwota zysku (straty) podlega rozliczeniu za ten rok podatkowy.</p>
Art. 36 ust. 1 lit. a	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 19, art. 18	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>19) jednostce joint venture - rozumie się przez to jednostkę, której wyniki finansowe są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy zgodnie z metodą</p>

	<p>a) „joint venture” oznacza jednostkę, której wyniki finansowe są zgłaszane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla zgodnie z metodą praw własności, pod warunkiem że jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada w niej, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50 % udziałów własnościowych.</p> <p>Joint venture nie obejmuje:</p> <p>(i) jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która musi stosować zasadę IIR;</p> <p>(ii) jednostki wyłączonej zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 3;</p> <p>(iii) jednostki, której udziały własnościowe posiadane przez grupę MNE lub dużą grupę krajową są posiadane bezpośrednio poprzez jednostkę wyłączonej, o której mowa w art. 2 ust. 3 i która spełnia jeden z następujących warunków:</p> <p>— prowadzi działalność polegającą wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów lub inwestowaniu środków finansowych na rzecz jej inwestorów;</p> <p>— prowadzi działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostkę wyłączonej; lub</p>			<p>praw własności, pod warunkiem że jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy posiada w tej jednostce, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50 % udziałów własnościowych, z wyłączeniem:</p> <p>a) jednostki dominującej najwyższego szczebla, której jednostki składowe podlegają przepisom działu II lub kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania,</p> <p>b) jednostek wyłączonych,</p> <p>c) jednostki, której udziały własnościowe są posiadane bezpośrednio przez jednostkę składową będącą jednostką wyłączonej, jeżeli ta jednostka:</p> <p>— prowadzi działalność polegającą wyłącznie lub niemal wyłącznie na utrzymywaniu aktywów, w tym na zarządzaniu takimi aktywami, lub inwestowaniu środków finansowych na rzecz jej inwestorów, w tym środków pochodzących z pożyczek lub kredytów na rzecz jej inwestorów, lub</p> <p>— prowadzi wyłącznie działalność pomocniczą w stosunku do działalności prowadzonej przez jednostkę wyłączonej, lub</p> <p>— osiąga prawie cały dochód z dywidend wyłączonych, o których mowa w art. 43, lub z wyłączonych zysków (strat) kapitałowych, o których mowa w art. 44, lub</p> <p>d) jednostki, której udziały własnościowe są posiadane wyłącznie przez jednostkę składową lub jednostki składowe należące do grupy, w skład której wchodzi tylko jednostki wyłączone, lub</p> <p>e) jednostki zależnej joint venture;</p> <p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>
--	--	--	--	---

	<p>— w przypadku której zasadniczo całość dochodu jest wyłączona z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty zgodnie z art. 16 ust. 2 lit. b) i c);</p> <p>(iv) jednostki, która jest w posiadaniu grupy lub dużej grupy krajowej, w której skład wchodzi wyłącznie jednostki wyłączone; lub</p> <p>(v) jednostki zależnej joint venture;</p>			
Art. 36 ust. 1 lit. b	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>b) „jednostka zależna joint venture” oznacza:</p> <p>(i) jednostkę, której aktywa, zobowiązania, dochody, koszty i przepływy pieniężne są konsolidowane przez joint venture zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej lub byłyby konsolidowane, gdyby joint venture było zobowiązane do konsolidacji takich aktywów, zobowiązań, dochodów, kosztów i przepływów pieniężnych zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej; lub</p> <p>(ii) stały zakład, którego centralą jest joint venture lub jednostka, o której mowa w ppkt (i). W takich przypadkach stały zakład traktowany jest jako odrębna jednostka zależna joint venture.</p>	TAK	Art. 2 ust. 1 pkt 21, art. 18	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>21) jednostce zależnej joint venture - rozumie się przez to:</p> <p>a) jednostkę, której aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne są konsolidowane przez jednostkę joint venture zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości lub byłyby konsolidowane, gdyby jednostka joint venture była zobowiązana do konsolidacji takich aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów i przepływów pieniężnych zgodnie z takim standardem, lub</p> <p>b) stały zakład, którego centralą jest jednostka joint venture albo jednostka, o której mowa w lit a;</p> <p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>
Art. 36 ust. 2	<p>2. Jednostka dominująca, która posiada bezpośrednie lub pośrednie udziały własnościowe w joint venture lub w jednostce zależnej joint venture, stosuje zasadę IIR w odniesieniu do przypadającego na nią udziału w</p>	TAK	Art. 18, art. 22	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p>

	podatku wyrównawczym tego joint venture lub grupy joint venture zgodnie z art. 5–10.		<p>Art. 22. 1. W przypadku gdy jednostka dominująca posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w jednostce joint venture lub w jednostce zależnej joint venture, oblicza dla tych jednostek podatek wyrównawczy grupy joint venture.</p> <p>2. Podatek wyrównawczy grupy joint venture oblicza się jak globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z rozdziałem 1, przy czym:</p> <ol style="list-style-type: none">1) jednostkę joint venture oraz jednostki zależne tej joint venture traktuje się tak, jakby jednostki te były jednostkami składowymi odrębnej grupy, a jednostka joint venture była jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy;2) jednostka dominująca, o której mowa w ust. 1, oblicza udziałowy globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z art. 15, z uwzględnieniem jej udziału procentowego w jednostkowym globalnym podatku wyrównawczym poszczególnych jednostek grupy joint venture, obliczonym zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1. <p>3. Podatek wyrównawczy grupy joint venture stanowi suma kwot udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla, ustalonych zgodnie z ust. 2.</p> <p>4. Podatek wyrównawczy grupy joint venture pomniejsza się o sumę kwotę udziałowych globalnych podatków wyrównawczych, obliczonych zgodnie z ust. 2, należnych od każdej jednostki dominującej, która jest podatnikiem lub podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, w odniesieniu do jednostek tej grupy joint venture. Jeżeli kwota obliczona zgodnie ze zdaniem pierwszym jest wyższa od zera, kwota ta powiększa całkowitą kwotę podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o której mowa w art. 35 ust. 1.</p> <p>5. Przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka joint venture nie posiada jednostki zależnej joint venture.</p>
--	--	--	--

<p>Art. 36 ust. 3</p>	<p>3. Obliczenia podatku wyrównawczego w odniesieniu do joint venture i jego jednostek zależnych (zwanymi dalej łącznie „grupą joint venture”) dokonuje się zgodnie z rozdziałami III–VII, tak jakby były one jednostkami składowymi odrębnej grupy MNE lub dużej grupy krajowej, a joint venture było jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 2 ust. 1 pkt 8, art. 18, art. 22</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>8) grupie joint venture – oznacza to grupę co najmniej dwóch jednostek, z których jedna jest jednostką joint venture, a pozostałe są jednostkami zależnymi joint venture;</p> <p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 22. 1 W przypadku gdy jednostka dominująca posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w jednostce joint venture lub w jednostce zależnej joint venture, oblicza dla tych jednostek podatek wyrównawczy grupy joint venture.</p> <p>2. Podatek wyrównawczy grupy joint venture oblicza się jak globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z rozdziałem 1, przy czym:</p> <p>1) jednostkę joint venture oraz jednostki zależne tej joint venture traktuje się tak, jakby jednostki te były jednostkami składowymi odrębnej grupy, a jednostka joint venture była jednostką dominującą najwyższego szczebla tej grupy;</p> <p>2) jednostka dominująca, o której mowa w ust. 1, oblicza udziałowy globalny podatek wyrównawczy, zgodnie z art. 15, z uwzględnieniem jej udziału procentowego w jednostkowym globalnym podatku wyrównawczym poszczególnych jednostek grupy joint venture, obliczonym zgodnie z art. 15 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1.</p> <p>3. Podatek wyrównawczy grupy joint venture stanowi suma kwot udziałowego globalnego podatku wyrównawczego jednostki dominującej najwyższego szczebla, ustalonych zgodnie z ust. 2.</p>
-----------------------	---	------------	--	---

				<p>4. Podatek wyrównawczy grupy joint venture pomniejsza się o sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych, obliczonych zgodnie z ust. 2, należnych od każdej jednostki dominującej, która jest podatnikiem lub podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, w odniesieniu do jednostek tej grupy joint venture. Jeżeli kwota obliczona zgodnie ze zdaniem pierwszym jest wyższa od zera, kwota ta powiększa całkowitą kwotę podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o której mowa w art. 35 ust. 1.</p> <p>5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka joint venture nie posiada jednostki zależnej joint venture.</p>
Art. 36 ust. 4	<p>4. Podatek wyrównawczy należny od grupy joint venture pomniejsza się o przypadający na każdą jednostkę dominującą udział w podatku wyrównawczym zgodnie z ust. 2 każdego członka grupy joint venture, który to podatek jest pobierany na podstawie ust. 3. Wszelką pozostałą kwotę podatku wyrównawczego dodaje się do całkowitej kwoty podatku wyrównawczego w ramach UTPR zgodnie z art. 14 ust. 2.</p> <p>Do celów niniejszego ustępu „podatek wyrównawczy należny od grupy joint venture” oznacza przypadający na jednostkę dominującą udział w podatku wyrównawczym grupy joint venture.</p>	TAK	Art. 22 ust. 4	<p>Art. 22.</p> <p>4. Podatek wyrównawczy grupy joint venture pomniejsza się o sumę kwotę udziałowych globalnych podatków wyrównawczych, obliczonych zgodnie z ust. 2, należnych od każdej jednostki dominującej, która jest podatnikiem lub podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, w odniesieniu do jednostek tej grupy joint venture. Jeżeli kwota obliczona zgodnie ze zdaniem pierwszym jest wyższa od zera, kwota ta powiększa całkowitą kwotę podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o której mowa w art. 35 ust. 1.</p>
Art. 37 ust. 1 lit. a	<p>1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje:</p> <p>a „grupa MNE lub duża grupa krajowa o kilku) jednostkach dominujących” oznacza co najmniej dwie grupy, w przypadku których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawierają porozumienie będące strukturą łączoną lub strukturą podwójnie notowaną,</p>	TAK	Art. 111 ust. 1	<p>Art. 111. 1. Przez grupę o kilku jednostkach dominujących rozumie się co najmniej dwie odrębne:</p> <p>1) grupy, których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawarły porozumienie dotyczące struktury łączonej lub struktury podwójnie notowanej, które obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład połączonej grupy</p>

	które obejmuje co najmniej jedną jednostkę lub stały zakład połączonej grupy z siedzibą w innej jurysdykcji w odniesieniu do miejsca siedziby pozostałych jednostek połączonej grupy;			2) zlokalizowane w innej jurysdykcji niż jurysdykcja lokalizacji pozostałych jednostek składowych tej połączonej grupy, lub grupy krajowe, których jednostki dominujące najwyższego szczebla zawarły porozumienie będące strukturą łączoną lub strukturą podwójnie notowaną.
Art. 37 ust. 1 lit. b	<p>b) „struktura łączona” oznacza porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:</p> <p>(i) 50 % lub więcej udziałów własnościowych w jednostkach dominujących najwyższego szczebla odrębnych grup, które – jeśli są notowane – są notowane po jednej cenie, jest ze względu na formę własności, ograniczenia dotyczące przenoszenia praw własności lub inne warunki ze sobą połączonych i nie można ich przenosić ani nie można nimi niezależnie obracać; oraz</p> <p>(ii) jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym aktywa, zobowiązania, dochody, koszty i przepływy pieniężne wszystkich jednostek należących do grup ujmuje się łącznie jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej i które to aktywa, zobowiązania, dochody, koszty i przepływy pieniężne zgodnie z systemem regulacyjnym muszą być poddawane audytowi zewnętrznemu;</p>	TAK	Art. 111 ust. 2	<p>Art. 111. 2. Przez porozumienie dotyczące struktury łączonej rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:</p> <p>1) co najmniej 50 % udziałów własnościowych w tych jednostkach, ze względu na formę ich własności, ograniczenia dotyczące przenoszenia praw ich własności lub inne warunki, nie podlega odrębnemu zbyciu lub przeniesieniu ich własności w inny sposób, a w przypadku udziałów notowanych na rynku kapitałowym udziały te notowane są po tej samej cenie oraz</p> <p>2) jedna z tych jednostek sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla jednostek należących do tych grup:</p> <p>a) w którym ujmuje łącznie aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej i</p> <p>b) które podlega obowiązkowemu audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.</p>
Art. 37 ust. 1 lit. c	c) „struktura podwójnie notowana” oznacza) porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:	TAK	Art. 111 ust. 3	Art. 111. 3. Przez porozumienie dotyczące struktury podwójnie notowanej rozumie się porozumienie zawarte przez co najmniej dwie jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, zgodnie z którym:

	<p>(i) jednostki dominujące najwyższego szczebla zgadzają się na połączenie swojej działalności wyłącznie na podstawie umowy;</p> <p>(ii zgodnie z ustaleniami umownymi jednostki) dominujące najwyższego szczebla dokonują wypłat, w odniesieniu do dywidend i w likwidacji, na rzecz swoich udziałowców na podstawie stałego wskaźnika;</p> <p>(ii działalnością jednostek dominujących najwyższego i) szczebla zarządza się jako jedną jednostką gospodarczą na podstawie ustaleń umownych, przy zachowaniu ich odrębnych osobowości prawnych;</p> <p>(i udziały własnościowe jednostek dominujących v) najwyższego szczebla, których dotyczy porozumienie, są notowane, są przedmiotem obrotu lub przeniesienia niezależnie na różnych rynkach kapitałowych; oraz</p> <p>(v jednostki dominujące najwyższego szczebla) sporządzają skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w którym aktywa, zobowiązania, dochody, koszty i przepływy pieniężne jednostek należących do wszystkich grup ujmuje się łącznie jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej i które to aktywa, zobowiązania, dochody, koszty i przepływy pieniężne zgodnie z systemem regulacyjnym muszą być poddawane audytowi zewnętrznemu.</p>			<ol style="list-style-type: none"> 1) te jednostki podejmują się na podstawie umowy wspólnego prowadzenia działalności oraz 2) te jednostki dokonują wypłat dywidendy lub wypłat z tytułu likwidacji, na rzecz swoich wspólników na podstawie stałego wskaźnika, określonego w tym porozumieniu, oraz 3) działalnością tych jednostek zarządza się tak, jakby była to działalność jednej jednostki gospodarczej, przy zachowaniu jednak ich odrębnej osobowości prawnej, oraz 4) udziały własnościowe tych jednostek są notowane na rynku kapitałowym i mogą być przedmiotem niezależnego obrotu lub przeniesienia, niezależnie od siebie, na różnych rynkach kapitałowych, oraz 5) jedna z jednostek dominujących najwyższego szczebla sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, dla jednostek należących do tych grup: <ol style="list-style-type: none"> a) w którym ujmuje się łącznie aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jako dotyczące jednej jednostki gospodarczej i b) które obowiązkowo podlega audytowi zewnętrznemu, zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji jednostki sporządzającej to sprawozdanie.
Art. 37 ust. 2	<p>2. Jeżeli jednostki i jednostki składowe co najmniej dwóch grup wchodzi w skład grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących, jednostki i jednostki składowe każdej grupy traktuje się jako członków jednej grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących.</p>	TAK	Art. 112 ust. 1	<p>Art. 112. 1. Jednostki składowe niebędące jednostkami wyłączonymi, które wchodzi w skład grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących, uznaje się za jednostki składowe tej grupy o kilku jednostkach dominujących pod warunkiem, że:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne tej jednostki są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu tej grupy, sporządzonym

	Każdą jednostkę, która nie jest jednostką wyłączonej, o której mowa w art. 2 ust. 3 uznaje się za jednostkę składową, jeżeli jest ona objęta konsolidacją na zasadzie „pozycja po pozycji” przez grupę MNE lub dużą grupę krajową o kilku jednostkach dominujących lub jeżeli jej udziały konsolidujące znajdują się w posiadaniu jednostek należących do grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących.			zgodnie z metodą konsolidacji pełnej lub proporcjonalnej, lub 2) inne jednostki wchodzące w skład tej grupy spełniające warunek określony w pkt 1 posiadają łącznie udział konsolidujący w tej jednostce składowej.
Art. 37 ust. 3	3. Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących są połączonymi skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi, o których mowa w definicjach struktury łączonej lub struktury podwójnie notowanej zawartych w ust. 1, sporządzonymi zgodnie z przyjętym standardem rachunkowości finansowej, który uznaje się za standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla.	TAK	Art. 111 ust. 4-5	Art. 111. 4. Przez skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy o kilku jednostkach dominujących rozumie się skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 albo ust. 3 pkt 5. 5. Przez standard rachunkowości jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy o kilku jednostkach dominujących rozumie się standard stosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy o kilku jednostkach dominujących.
Art. 37 ust. 4	4. Jednostki dominujące najwyższego szczebla odrębnych grup, które składają się na grupę MNE lub dużą grupę krajową o kilku jednostkach dominujących, są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących. Stosując niniejszą dyrektywę w odniesieniu do grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących, wszelkie odniesienia do jednostki dominującej najwyższego szczebla stosuje się, w miarę potrzeb, tak jakby były odniesieniami do wielu jednostek dominujących najwyższego szczebla.	TAK	Art. 111 ust. 6, art. 112 ust. 2	Art. 111. 6. Przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla, w przypadku grupy o kilku jednostkach dominujących, rozumie się wszystkie jednostki dominujące najwyższego szczebla tej grupy. Art. 112. 2. Jednostki dominujące najwyższego szczebla, jednostki dominujące niższego szczebla oraz jednostki dominujące w częściowym posiadaniu grup tworzących grupę o kilku jednostkach dominujących uznaje się odpowiednio za jednostki dominujące najwyższego szczebla, jednostki dominujące niższego szczebla oraz jednostki dominujące w częściowym posiadaniu tej grupy o kilku jednostkach dominujących.
Art. 37 ust. 5	5. Jednostki dominujące grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących z siedzibą w państwie członkowskim, w tym każda jednostka	TAK	Art. 112 ust. 3	Art. 112. 3. Jednostki, o których mowa w ust. 2, są podatnikami globalnego podatku wyrównawczego i obliczają odpowiednio udziałowy globalny podatek wyrównawczy w

	dominująca najwyższego szczebla, stosując zasadę IIR zgodnie z art. 5–10 w odniesieniu do przypadającego na nie udziału w podatku wyrównawczym od nisko opodatkowanych jednostek składowych.			odniesieniu do jednostek składowych grupy o kilku jednostkach dominujących. W celu ustalenia, czy jednostka dominująca jest jednostką dominującą w częściowym posiadaniu, udziały własnościowe każdej z jednostek dominujących najwyższego szczebla w tej jednostce dominującej uznaje się za posiadane przez jednostki składowe.
Art. 37 ust. 6	6. Jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących z siedzibą w państwie członkowskim stosują zasadę UTPR zgodnie z art. 12, 13 i 14, uwzględniając podatek wyrównawczy każdej nisko opodatkowanej jednostki składowej, która jest członkiem grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących.	TAK	Art. 112 ust. 4	Art. 112. 4. W przypadku grupy o kilku jednostkach dominujących kwotę podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków ustala się z uwzględnieniem globalnego podatku wyrównawczego albo kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego w odniesieniu do wszystkich nisko opodatkowanych jednostek składowych tej grupy o kilku jednostkach dominujących.
Art. 37 ust. 7	7. Wymaga się, by jednostki dominujące najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących składały deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego zgodnie z art. 44, chyba że powołają one jedną wyznaczoną jednostkę raportującą w rozumieniu art. 44 ust. 3 lit. b). Deklaracja ta zawiera informacje dotyczące każdej z grup wchodzących w skład grupy MNE lub dużej grupy krajowej o kilku jednostkach dominujących.	TAK	Art. 112 ust. 5	Art. 112. 5. Każda jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy o kilku jednostkach dominujących składa informację, o której mowa w art. 133 ust. 1, przy czym za realizację obowiązków zgodnie z art. 133 ust. 4 pkt 1 uznaje się również złożenie tej informacji przez jedną z tych jednostek, o ile zostało złożone zawiadomienie, o którym mowa w art. 133 ust. 7. Informacja ta zawiera dane, o których mowa w art. 133 ust. 9, obejmujące wszystkie jednostki składowe grupy o kilku jednostkach dominujących, tak jakby wchodziły w skład jednej grupy.
Art. 38 ust. 1	1. Kwalifikowany dochód jednostki pośredniczącej, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, pomniejsza się, za dany rok podatkowy, o kwotę kwalifikowanego dochodu, który można przypisać posiadaczowi udziałów własnościowych (zwanemu dalej „posiadaczem udziałów własnościowych”) w jednostce pośredniczącej, pod warunkiem że:	TAK	Art. 113 ust. 1 pkt 1	Art. 113. 1. Kwalifikowany dochód jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, ustalony zgodnie z przepisami działu V, pomniejsza się o kwotę kwalifikowanego dochodu, którą przypisuje się właścicielowi udziałów własnościowych tej jednostki pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości, jeżeli: 1) ten właściciel podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od tego dochodu, w okresie rozliczeniowym

	<p>a posiadacz udziałów własnościowych podlega) opodatkowaniu od dochodu w okresie rozliczeniowym, który kończy się w ciągu 12 miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego, według stawki nominalnej równej minimalnej stawce podatkowej lub wyższej; lub</p> <p>b można w sposób uzasadniony oczekiwać, że łączna) kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki dominującej najwyższego szczebla i podatków płaconych przez posiadacza udziałów własnościowych od takiego dochodu w ciągu 12 miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego jest równa kwocie równej temu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową lub przekracza tę kwotę.</p>			<p>przyjętym dla celów podatkowych kończącym się nie później niż dwanaście miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy ta jednostka pośrednicząca:</p> <p>a) według nominalnej stawki podatkowej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub</p> <p>b) można zasadnie oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki pośredniczącej oraz podatków zapłaconych od takiego dochodu w tym okresie przez jej właściciela nie będzie niższa niż kwota stanowiąca iloczyn tego dochodu i minimalnej stawki podatkowej lub</p>
Art. 38 ust. 2	<p>2. Kwalifikowany dochód jednostki pośredniczącej, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, pomniejsza się również, za dany rok podatkowy, o kwotę kwalifikowanego dochodu przypisaną posiadaczowi udziałów własnościowych w jednostce pośredniczącej, pod warunkiem że posiadacz udziałów własnościowych jest:</p> <p>a osobą fizyczną, która jest rezydentem podatkowym) w jurysdykcji, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę, i posiada udziały własnościowe dające prawo do 5 % lub mniej zysków i aktywów jednostki dominującej najwyższego szczebla; lub</p> <p>b podmiotem rządowym, organizacją międzynarodową,) organizacją nienastawioną na zysk lub funduszem emerytalnym, będącymi rezydentami podatkowym w jurysdykcji, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę, i posiada udziały własnościowe dające prawo do 5 % lub mniej zysków</p>	TAK	Art. 113 ust. 1 pkt 2	<p>Art. 113. 1. Kwalifikowany dochód jednostki pośredniczącej będącej jednostką dominującą najwyższego szczebla, ustalony zgodnie z przepisami działu V, pomniejsza się o kwotę kwalifikowanego dochodu, którą przypisuje się właścicielowi udziałów własnościowych tej jednostki pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości, jeżeli:</p> <p>2) ten właściciel, będący osobą fizyczną, jednostką rządową, organizacją międzynarodową, organizacją nienastawioną na zysk albo funduszem emerytalnym:</p> <p>a) jest rezydentem podatkowym w jurysdykcji, w której ta jednostka pośrednicząca jest zlokalizowana oraz</p> <p>b) posiada udziały własnościowe dające prawo do nie więcej niż 5% zysków lub aktywów tej jednostki pośredniczącej.</p>

	i aktywów jednostki dominującej najwyższego szczebla.			
Art. 38 ust. 3	3. Kwalifikowaną stratę jednostki pośredniczącej, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, pomniejsza się również, za dany rok podatkowy, o kwotę kwalifikowanej straty, którą można przypisać posiadaczowi udziałów własnościowych w jednostce pośredniczącej. Akapit pierwszy nie ma zastosowania w zakresie, w jakim posiadaczowi udziałów własnościowych nie wolno wykorzystać takiej straty do obliczenia swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu.	TAK	Art. 113 ust. 3	Art. 113. 3. Kwalifikowaną stratę jednostki pośredniczącej, o której mowa w ust. 1, pomniejsza się o kwotę kwalifikowanej straty przypisaną właścicielowi udziałów własnościowych tej jednostki pośredniczącej zgodnie z odpowiednim standardem rachunkowości, w zakresie w jakim ten właściciel zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jego lokalizacji jest uprawniony do odliczenia takiej straty od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu.
Art. 38 ust. 4	4. Podatki kwalifikowane jednostki pośredniczącej, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, pomniejsza się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z ust. 1 i 2.	TAK	Art. 113 ust. 4	Art. 113. 4. Podatki kwalifikowane jednostki pośredniczącej, o której mowa w ust. 1, pomniejsza się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu tej jednostki pośredniczącej pomniejszonego zgodnie z ust. 1; przepisu nie stosuje się do obliczenia kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b.
Art. 38 ust. 5	5. Ust. 1 do 4 mają zastosowanie do stałego zakładu, za pośrednictwem którego jednostka pośrednicząca, która jest jednostką dominującą najwyższego szczebla, prowadzi w całości lub częściowo swoją działalność lub za pośrednictwem którego prowadzona jest w całości lub częściowo działalność jednostki transparentnej podatkowo, pod warunkiem że udziały własnościowe jednostki dominującej najwyższego szczebla w tej jednostce transparentnej podatkowo są utrzymywane bezpośrednio lub za pośrednictwem łańcucha jednostek transparentnych podatkowo.	TAK	Art. 113 ust. 5	Art. 113. 5. Przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio do stałego zakładu, za którego pośrednictwem prowadzi działalność w całości lub części: 1) jednostka pośrednicząca będąca jednostką dominującą najwyższego szczebla, lub 2) jednostka transparentna podatkowo, w której udziały własnościowe posiada, bezpośrednio lub przez inne jednostki transparentne podatkowo, jednostka dominująca najwyższego szczebla.
Art. 39 ust. 1 lit a	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: a) „system odliczanej dywidendy” oznacza system) podatkowy, w ramach którego stosuje się jednolity	TAK	Art. 114 ust. 2	Art. 114. 2. Przez system odliczanej dywidendy, o którym mowa w ust. 1, rozumie się system podatkowy, w którego ramach przeciwdziała się podwójnemu opodatkowaniu dochodu właściciela danej jednostki przez, odpowiednio, odliczenie od

	poziom opodatkowania dochodów właścicieli jednostki poprzez odliczenie lub wyłączenie z dochodu jednostki zysków wypłacanych właścicielom lub poprzez zwolnienie spółdzielni z opodatkowania;			dochodu takiej jednostki podlegającego opodatkowaniu zysków wypłaconych właścicielom jednostki lub poprzez zwolnienie spółdzielni z opodatkowania.
Art. 39 ust. 1 lit b	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: b, „dywidenda podlegająca odliczeniu” oznacza,) w odniesieniu do jednostki składowej, która podlega systemowi odliczanej dywidendy: (i wypłatę zysków na rzecz posiadacza udziałów) własnościowych w jednostce składowej, które podlegają odliczeniu od dochodu jednostki składowej podlegającego opodatkowaniu zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w jurysdykcji, w której ma ona siedzibę; lub (i dywidendę patronacką na rzecz członka spółdzielni; i) oraz	TAK	Art. 114 ust. 3	Art. 114. 3. Przez dywidendę podlegającą odliczeniu, o której mowa w ust. 1, rozumie się, w odniesieniu do jednostki składowej objętej systemem odliczanej dywidendy: 1) zyski wypłacone na rzecz właściciela tej jednostki, które podlegają zgodnie z przepisami jurysdykcji lokalizacji tej jednostki odliczeniu od dochodu tej jednostki podlegającego opodatkowaniu lub 2) dywidendę lub odpowiednią część zysku wypłaconą członkowi przez spółdzielnię (dywidenda patronacka).
Art. 39 ust. 1 lit c	1. Do celów niniejszego artykułu stosuje się następujące definicje: c, „spółdzielnia” oznacza jednostkę, która wspólnie) wprowadza do obrotu lub nabywa towary lub usługi w imieniu swoich członków i która podlega w jurysdykcji, w której ma siedzibę, systemowi podatkowemu zapewniającemu neutralność podatkową w odniesieniu do towarów lub usług sprzedawanych lub nabywanych przez jej członków za pośrednictwem spółdzielni.	TAK	Art. 114 ust. 4	Art. 114. 4. Przez spółdzielnię, o której mowa w ust. 2 i ust. 3 pkt 2, rozumie się spółdzielnię lub inną podobną jednostkę, która wprowadza do obrotu lub nabywa towary lub usługi w imieniu swoich członków i która podlega, w jurysdykcji w której jest zlokalizowana, systemowi podatkowemu zapewniającemu neutralność podatkową w odniesieniu do takiej działalności.
Art. 39 ust. 2	2. Jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza swój kwalifikowany dochód za rok podatkowy, maksymalnie do zera, o kwotę, która jest wypłacana jako dywidenda	TAK	Art. 114 ust. 1 pkt 1	Art. 114. 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza swój kwalifikowany dochód za rok podatkowy, obliczony zgodnie z działem V, o kwotę dywidendy podlegającej odliczeniu, nieprzekraczającą tego dochodu, wypłaconą w ciągu dwunastu miesięcy od zakończenia roku podatkowego tej jednostki, jeżeli:

	<p>podlegająca odliczeniu w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, pod warunkiem, że:</p> <p>) odbiorcy w okresie rozliczeniowym, który kończy się w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, według stawki nominalnej równej minimalnej stawce podatkowej lub wyższej; lub</p> <p>) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych i podatków jednostki dominującej najwyższego szczebla płaconych przez odbiorcę takiej dywidendy jest równa temu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową lub przekracza tę kwotę.</p>			<p>1) ta dywidenda podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego dywidendę za rok podatkowy kończący się nie później niż dwanaście miesięcy od zakończenia roku podatkowego grupy, do której należy ta jednostka:</p> <p>a) według nominalnej stawki podatkowej równej albo wyższej niż minimalna stawka podatkowa lub</p> <p>b) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że łączna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki dominującej najwyższego szczebla i podatków zapłaconych przez otrzymującego taką dywidendę w tym okresie nie będzie niższa niż kwota stanowiąca iloczyn dochodu z tytułu dywidendy i minimalnej stawki podatkowej lub</p> <p>c) otrzymującym taką dywidendę jest osoba fizyczna, a otrzymana dywidenda jest dywidendą patronacką od spółdzielni zaopatrującej lub</p>
Art. 39 ust. 3	<p>3. Jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza również swój kwalifikowany dochód za rok podatkowy, maksymalnie do zera, o kwotę, którą wypłaca jako dywidendę podlegającą odliczeniu w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, pod warunkiem, że odbiorca jest:</p> <p>a osobą fizyczną, a otrzymana dywidenda jest</p> <p>) dywidendą patronacką od spółdzielni zaopatrującej; lub</p> <p>b) osobą fizyczną, która jest rezydentem podatkowym</p> <p>) w tej samej jurysdykcji, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę, i posiada udziały własnościowe dające prawo do 5 % lub mniej zysków i aktywów jednostki dominującej najwyższego szczebla; lub</p>	TAK	Art. 114 ust. 1 pkt 2	<p>Art. 114. 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla, która podlega systemowi odliczanej dywidendy, pomniejsza swój kwalifikowany dochód za rok podatkowy, obliczony zgodnie z działem V, o - nieprzekraczającą tego dochodu - kwotę dywidendy podlegającą odliczeniu, wypłaconej w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego tej jednostki, jeżeli:</p> <p>2) otrzymującym taką dywidendę jest:</p> <p>a) osoba fizyczna będąca rezydentem podatkowym jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, posiadająca udziały własnościowe tej jednostki dające prawo do nie więcej niż 5% jej zysków i aktywów lub</p> <p>b) fundusz emerytalny, o którym mowa w art. 3 pkt 4 lit. a, jednostka rządowa, organizacja międzynarodowa albo organizacja nienastawiona na zysk będące rezydentami podatkowymi jurysdykcji</p>

	c podmiotem rządowym, organizacją międzynarodową,) organizacją nienastawioną na zysk lub funduszem emerytalnym innym niż jednostka świadcząca usługi emerytalne, będącymi rezydentami podatkowymi w jurysdykcji, w której jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę.			lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla.
Art. 39 ust. 4	4. Podatki kwalifikowane jednostki dominującej najwyższego szczebla, inne niż podatki, w odniesieniu do których dozwolone było odliczenie dywidendy, pomniejsza się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z ust. 2 i 3.	TAK	Art. 114 ust. 7	Art. 114. 7. Podatki kwalifikowane jednostki dominującej najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, inne niż podatki naliczone od dochodu od którego przysługiwało prawo do odliczenia dywidendy, ustala się proporcjonalnie do kwoty kwalifikowanego dochodu pomniejszonego zgodnie z ust. 1. Przepisu nie stosuje się do obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b.
Art. 39 ust. 5	5. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada udziały własnościowe w innej jednostce składowej podlegającej systemowi odliczanej dywidendy, bezpośrednio lub za pośrednictwem łańcucha takich jednostek składowych, ust. 2, 3 i 4 mają zastosowanie do każdej innej jednostki składowej z siedzibą w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla podlegającej systemowi odliczanej dywidendy w zakresie, w jakim jej kwalifikowany dochód jest następnie wypłacany przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla na rzecz odbiorców spełniających wymogi określone w ust. 2 i 3.	TAK	Art. 114 ust. 8	Art. 114. 8. Przepisy ust. 1-7 stosuje się również do jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, w której taka jednostka dominująca najwyższego szczebla posiada, bezpośrednio lub poprzez inne jednostki składowe tej grupy, udziały własnościowe, w zakresie w jakim kwalifikowany dochód takiej jednostki składowej innej niż jednostka dominująca najwyższego szczebla został przekazany przez tą jednostkę dominującą najwyższego szczebla na rzecz otrzymujących, którzy spełniają warunki określone w ust. 1, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki: 1) te jednostki są zlokalizowane w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki dominującej najwyższego szczebla; 2) wszystkie te jednostki podlegają systemowi odliczanej dywidendy.
Art. 39 ust. 6	6. Do celów ust. 2 dywidendę patronacką wypłacaną przez spółdzielnię zaopatrującą traktuje się jako podlegającą opodatkowaniu po stronie odbiorcy w zakresie, w jakim dywidenda taka zmniejsza koszty lub wydatki podlegające odliczeniu przy obliczaniu	TAK	Art. 114 ust. 9	Art. 114. 9. W celu stosowania przepisów ust. 1 pkt 1 lit. a i b dywidendę patronacką wypłaconą osobom innym niż osoby fizyczne przez spółdzielnię zaopatrującą uznaje się za podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tę dywidendę, jeżeli zmniejsza ona koszty lub wydatki podlegające

	dochodu lub straty odbiorcy podlegających opodatkowaniu.			odliczeniu od dochodu (straty) podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym u otrzymującego tę dywidendę zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji jego lokalizacji.
Art. 40 ust. 1	1. Raportująca jednostka składowa może dokonać wyboru dla siebie lub w odniesieniu do innej jednostki składowej, która podlega kwalifikowanemu systemowi podatku od osób prawnych opartemu na opodatkowaniu wypłaty zysku, polegającego na uwzględnieniu kwoty ustalonej jako podatek od domniemanej wypłaty zysku zgodnie z ust. 2 w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki składowej za rok podatkowy. Wyboru dokonuje się corocznie zgodnie z art. 45 ust. 2 i ma on zastosowanie do wszystkich jednostek składowych z siedzibą w danej jurysdykcji.	TAK	Art. 116 ust. 1, ust. 3	Art. 116. 1. . Na podstawie wyboru dokonanego przez uprawnioną jednostkę grupy przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji skorygowane podatki kwalifikowane, przypadające na wszystkie jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku, powiększa się o podatek od hipotetycznej wypłaty zysku. 3. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się dla wszystkich jednostek składowych grupy zlokalizowanych w danej jurysdykcji, jeżeli wszystkie te jednostki stosują system opodatkowania wypłaty zysku.
Art. 40 ust. 2	2. Kwotą podatku od domniemanej wypłaty zysku jest mniejsza z następujących dwóch kwot: a) kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych) niezbędna do zwiększenia efektywnej stawki podatkowej obliczonej zgodnie z art. 27 ust. 2 dla danej jurysdykcji za rok podatkowy do minimalnej stawki podatkowej; lub b) kwota podatku, która byłaby należna, gdyby jednostki) składowe z siedzibą w danej jurysdykcji wypłaciły cały swój dochód, który podlega kwalifikowanemu systemowi podatku od osób prawnych opartemu na opodatkowaniu wypłaty zysku w ciągu takiego roku podatkowego.	TAK	Art. 116 ust. 2	Art. 116. 2. Podatek od hipotetycznej wypłaty zysku stanowi niższa z następujących kwot: 1) skorygowane podatki kwalifikowane obliczone w taki sposób, aby efektywna stawka podatkowa dla tej jurysdykcji była równa minimalnej stawce podatkowej; 2) podatek dochodowy, który byłby należny, gdyby wszystkie te jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji wypłaciły cały swój księgowy zysk netto osiągnięty za rok podatkowy do końca tego roku podatkowego.
Art. 40 ust. 3	3. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, dla każdego roku podatkowego, w którym taki wybór ma zastosowanie, tworzy się	TAK	Art. 117 ust. 1-2, ust. 3 pkt 1-3	Art. 117. 1. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 116 ust. 1, podatnik rozlicza podatek od hipotetycznej wypłaty zysku według sald ustalonych za

	<p>konto służące do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku. Kwotę podatku od domniemanej wypłaty zysku określoną zgodnie z ust. 2 w odniesieniu do danej jurysdykcji dodaje się do konta służącego do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku za rok podatkowy, w którym to konto zostało utworzone. Na koniec każdego kolejnego roku podatkowego kwotę nierozliczonych sald na kontach służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku utworzonych dla poprzednich lat podatkowych pomniejsza się w porządku chronologicznym, maksymalnie do zera, o podatki zapłacone przez jednostki składowe w ciągu roku podatkowego w związku z faktycznymi lub domniemanymi wypłatami.</p> <p>Ewentualne kwoty pozostałe na kontach służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku po zastosowaniu akapitu drugiego pomniejsza się, maksymalnie do zera, o kwotę równą kwalifikowanej stracie netto dla danej jurysdykcji pomnożonej przez minimalną stawkę podatkową.</p>			<p>poszczególne lata podatkowe, do których ma zastosowanie ten wybór. Salda, o których mowa w zdaniu pierwszym ustala się, za każdy rok stosowania wyboru, o którym mowa w art. 116 ust. 1, w kwocie podatku od hipotetycznej wypłaty zysku obliczonej za dany rok podatkowy, z zastrzeżeniem ust. 2.</p> <p>2. Salda, o których mowa w ust. 1, pomniejsza się o podatki zapłacone przez jednostki składowe w trakcie pierwszego roku stosowania wyboru, jeżeli w tym roku wystąpiły faktyczne lub równoważne wypłaty zysku za ten rok, w szczególności w formie wypłaty zaliczek.</p> <p>3. Salda, o których mowa w ust. 1, pomniejszone zgodnie z ust. 2, pomniejsza się za każdy następny rok podatkowy, w kwocie nieprzekraczającej danego salda, kolejno o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) podatki dochodowe objęte systemem opodatkowania wypłaty zysku zapłacone przez jednostki składowe w trakcie roku podatkowego od faktycznych wypłat zysku lub wypłat równoważnych z wypłatami zysku za pierwszy rok wyboru; 2) kwotę równą iloczynowi kwalifikowanej straty netto dla danej jurysdykcji oraz minimalnej stawki podatkowej, jeżeli ta strata nie została rozliczona za inny rok podatkowy; 3) kwotę przeniesioną z lat poprzednich, zgodnie z ust. 2
Art. 40 ust. 4	<p>4. Ewentualne kwoty kwalifikowanej straty netto pomnożone przez minimalną stawkę podatkową, pozostałe po zastosowaniu ust. 3 akapit trzeci dla danej jurysdykcji przenosi się na kolejne lata podatkowe i zmniejsza się o nie wszelkie kwoty pozostałe na kontach służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku po zastosowaniu ust. 3.</p>	TAK	Art. 117 ust. 3 pkt 3, ust. 4	<p>Art. 117. 3. Salda, o którym mowa w ust. 1, pomniejszone zgodnie z ust. 2, pomniejsza się za każdy następny rok podatkowy, w kwocie nieprzekraczającej danego salda, kolejno o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 3) kwotę przeniesioną z lat poprzednich, zgodnie z ust. 2 <p>4. Jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 3 pkt 2, nie zostały wykorzystane w pełni do pomniejszenia salda za rok podatkowy, te kwoty przenosi się na kolejne lata podatkowe do rozliczenia.</p>
Art. 40 ust. 5	<p>5. Ewentualne saldo na koncie służącym do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku nierozliczone na ostatni dzień czwartego roku podatkowego po roku</p>	TAK	Art. 117 ust. 5	<p>Art. 117. 5. Jeżeli na ostatni dzień czwartego roku podatkowego następującego po roku podatkowym, w którym utworzono saldo, pozostała kwota nierozliczona zgodnie z ust. 1-4, skorygowane</p>

	podatkowym, w którym utworzono takie konto, traktuje się jako zmniejszenie skorygowanych podatków kwalifikowanych uprzednio ustalonych dla takiego roku podatkowego. Efektywna stawka podatkowa oraz podatek wyrównawczy dla takiego roku podatkowego zostają odpowiednio przeliczone zgodnie z art. 29 ust. 1.			podatki kwalifikowane ustalone dla roku podatkowego, za który utworzono to saldo, pomniejsza się o te nierozliczone kwoty oraz ponownie oblicza się za ten rok efektywną stawkę podatkową oraz ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy, zgodnie z przepisami działu II.
Art. 40 ust. 6	6. Podatków, które są płacone w ciągu roku podatkowego w związku z faktyczną lub domniemaną wypłatą, nie uwzględnia się w skorygowanych podatkach kwalifikowanych w zakresie, w jakim zmniejszają one konto służące do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku zgodnie z ust. 3 i 4.	TAK	Art. 117 ust. 8	Art. 117. 8. Podatków, które są płacone w trakcie roku podatkowego w związku z faktyczną lub równoważną wypłatą zysków, w części, w jakiej zmniejszają one saldo, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie uwzględnia się w skorygowanych podatkach kwalifikowanych.
Art. 40 ust. 7	7. Jeżeli jednostka składowa, która podlega wyborowi, o którym mowa w ust. 1, opuszcza grupę MNE lub dużą grupę krajową lub zasadniczo wszystkie jej aktywa zostają przeniesione na rzecz osoby niebędącej jednostką składową tej samej grupy MNE lub dużej grupy krajowej, z siedzibą w tej samej jurysdykcji, wszelkie nierozliczone saldo na kontach służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku w poprzednich latach podatkowych, w których takie konto zostało utworzone, traktuje się jako zmniejszenie skorygowanych podatków kwalifikowanych dla każdego z tych lat podatkowych zgodnie z art. 29 ust. 1. Każdą należną kwotę dodatkowego podatku wyrównawczego mnoży się przez następujący współczynnik w celu określenia dodatkowego podatku wyrównawczego należnego w odniesieniu do danej jurysdykcji: $\frac{\text{kwalikowany dochód jednostki składowej}}{\text{kwalikowany dochód netto w danej jurysdykcji}}$ gdzie:	TAK	Art. 117 ust. 6-7	Art. 117. 6. Jeżeli jednostka składowa objęta wyborem, o którym mowa w art. 116 ust. 1, zlokalizowana w danej jurysdykcji, przestaje być jednostką składową grupy lub zasadniczo wszystkie jej aktywa zostają przeniesione na rzecz osoby niebędącej jednostką składową tej grupy, oraz salda, o których mowa w ust. 1, utworzone za poszczególne poprzednie lata podatkowe, nie zostały rozliczone zgodnie z ust. 1-4, skorygowane podatki kwalifikowane ustalone dla każdego z tych lat podatkowych, za które utworzono te salda, pomniejsza się o te nierozliczone kwoty oraz ponownie oblicza się efektywną stawkę podatkową za te lata. 7. Dla jednostki, o której mowa w ust. 6, ustala się dodatkowy podatek wyrównawczy, który stanowi iloczyn poniższych wartości: 1) sumy nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie z uwzględnieniem efektywnej stawki podatkowej ustalonej zgodnie z ust. 6 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za poprzednie lata podatkowe, oraz 2) współczynnika kwalifikowanego dochodu tej jednostki ustalonego według wzoru:

	<p>akwalifikowany dochód jednostki składowej określa się) zgodnie z rozdziałem III dla każdego roku podatkowego, w którym występuje nierozliczone saldo kont służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku dla danej jurysdykcji; oraz</p> <p>bkwalifikowany dochód netto dla danej jurysdykcji) określa się zgodnie z art. 26 ust. 2 dla każdego roku podatkowego, w którym występuje nierozliczone saldo kont służących do rozliczenia podatku od domniemanej wypłaty zysku dla danej jurysdykcji.</p>			<p style="text-align: center;"><i>kwalifikowany dochód jednostki składowej</i></p> <p><i>jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla danego pa</i></p> <p>gdzie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kwalifikowany dochód jednostki składowej określa się zgodnie z przepisami ustawy za każdy rok podatkowy, w którym występuje nierozliczone saldo, o którym mowa w ust. 1, - jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto dla danej jurysdykcji określa się za każdy rok podatkowy, w którym występuje nierozliczone saldo, o którym mowa w ust. 1.
Art. 41 ust. 1	<p>1. Jeżeli jednostka składowa grupy MNE lub dużej grupy krajowej jest jednostką inwestycyjną, która nie jest jednostką transparentną podatkowo i nie dokonała wyboru, o którym mowa w art. 42 i 43, efektywną stawkę podatkową dla takiej jednostki inwestycyjnej oblicza się odrębnie od efektywnej stawki podatkowej jurysdykcji, w której jednostka ta ma siedzibę.</p>	TAK	Art. 18, art. 19 ust. 1-2	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 19. 1. W przypadku jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej efektywną stawkę podatkową oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto ustala się łącznie dla wszystkich odpowiednio jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych zlokalizowanych w danej jurysdykcji oraz odrębnie od innych jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji.</p> <p>2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do jednostki inwestycyjnej i ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) będących jednostkami transparentnymi podatkowo lub 2) dla których dokonano wyboru, o którym mowa w art. 118 ust. 1 albo art. 119 ust. 1.

Art. 41 ust. 2	<p>2. Efektywna stawka podatkowa jednostki inwestycyjnej, o której mowa w ust. 1, jest równa jej skorygowanym podatkom kwalifikowanym podzielonym przez kwotę równą przypadającemu na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziałowi w kwalifikowanym dochodzie lub stracie jednostki inwestycyjnej.</p> <p>Jeżeli w danej jurysdykcji siedzibę ma więcej niż jedna jednostka inwestycyjna, ich efektywną stawkę podatkową oblicza się poprzez połączenie ich skorygowanych podatków kwalifikowanych, jak również przypadającego na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziału w ich kwalifikowanym dochodzie lub stracie.</p>	TAK	Art. 18, art. 19 ust. 3	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 19. 3. Efektywna stawka podatkowa obliczana dla jednej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej jest równa ilorazowi skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki oraz przypadającego na grupę udziału w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tej jednostki, o którym mowa w ust. 5. Jeżeli w danej jurysdykcji jest zlokalizowana więcej niż jedna taka jednostka, efektywną stawkę podatkową oblicza się łącznie w odniesieniu do wszystkich odpowiednio jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych zlokalizowanych w tej jurysdykcji, poprzez uwzględnienie łącznych skorygowanych podatków kwalifikowanych tych jednostek oraz przypadającego na grupę łącznego udziału w ich kwalifikowanym dochodzie (stracie).</p>
Art. 41 ust. 3	<p>3. Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej, o której mowa w ust. 1, stanowią skorygowane podatki kwalifikowane, które można przypisać przypadającemu na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziałowi w kwalifikowanym dochodzie jednostki inwestycyjnej, oraz podatki kwalifikowane przypadające na jednostkę inwestycyjną zgodnie z art. 24. Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej nie obejmują żadnych podatków kwalifikowanych naliczonych przez jednostkę inwestycyjną i które mogą zostać przypisane do dochodu, który nie jest częścią przypadającego na</p>	TAK	Art. 18, art. 19 ust. 4	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 19. 4. Skorygowane podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stanowią skorygowane podatki kwalifikowane przypadające na udział grupy w kwalifikowanym dochodzie (stracie) danej jednostki, o którym mowa w ust. 5, oraz podatki kwalifikowane przydzielone tej jednostce zgodnie z art. 93.</p>

	grupę MNE lub dużą grupę krajową dochodu jednostki inwestycyjnej.			
Art. 41 ust. 4	<p>4. Podatek wyrównawczy jednostki inwestycyjnej, o której mowa w ust. 1, stanowi kwotę równą procentowi podatku wyrównawczego jednostki inwestycyjnej pomnożonemu przez kwotę równą różnicy między przypadającym na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziałem w kwalifikowanym dochodzie jednostki inwestycyjnej a wyłączeniem dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy obliczony w odniesieniu do jednostki inwestycyjnej. Procent podatku wyrównawczego jednostki inwestycyjnej stanowi dodatnią kwotę równą różnicy między minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową takiej jednostki inwestycyjnej. Jeżeli w danej jurysdykcji siedzibę ma więcej niż jedna jednostka inwestycyjna, ich efektywną stawkę podatkową oblicza się poprzez połączenie ich kwot wyłączenia dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy, jak również przypadającego na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziału w ich kwalifikowanym dochodzie lub stracie.</p> <p>Wyłączenie dla jednostek posiadających substrat majątkowo-osobowy w odniesieniu do jednostki inwestycyjnej ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1–7. Kwotę kwalifikowanych kosztów płac kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych uwzględnianą w odniesieniu do takiej jednostki inwestycyjnej pomniejsza się proporcjonalnie do przypadającego na grupę MNE lub dużą grupę krajową udziału w kwalifikowanym dochodzie jednostki inwestycyjnej, podzielonego przez całkowity kwalifikowany dochód takiej jednostki inwestycyjnej.</p>	TAK	Art. 18, art. 20 ust. 1-2	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 20. 1. W celu obliczenia jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 13, dla jednej nisko opodatkowanej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się kwotę równą iloczynowi indywidualnej stawki podatkowej obliczonej dla tej jednostki oraz kwoty równej różnicy między przypadającym na grupę udziałem w kwalifikowanym dochodzie tej jednostki, obliczonym zgodnie z art. 19 ust. 5, a substratem majątkowo-osobowym tej jednostki, obliczonym zgodnie z ust. 2. Jeżeli w danej jurysdykcji jest zlokalizowana więcej niż jedna taka jednostka w odniesieniu odpowiednio do jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, uwzględnia się przypadający na grupę łączny udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) tych jednostek oraz sumuje się odpowiednio substrat majątkowo-osobowy przypadający na te jednostki.</p> <p>2. Jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne ustalają obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego zgodnie z art. 101 uwzględniając kwotę kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dla tych jednostek.</p>

Art. 41 ust. 5	5. Do celów niniejszego artykułu przypadający na grupę MNE lub dużą grupę krajową udział w kwalifikowanym dochodzie lub stracie jednostki inwestycyjnej ustala się zgodnie z art. 9, z uwzględnieniem wyłącznie interesów, które nie podlegają wyborowi zgodnie z art. 42 lub 43.	TAK	Art. 18, art. 19 ust. 5	<p>Art. 18. Do jednostek, o których mowa w art. 19–23, przepisy rozdziału 1 stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, w tym przepisów niniejszego rozdziału.</p> <p>Art. 19. 5. Przypadający na grupę udział w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się na podstawie udziału procentowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2, z uwzględnieniem wyłącznie udziałów własnościowych, w odniesieniu do których nie dokonano wyboru zgodnie z art. 118 ust. 1 albo art. 119 ust. 1, przypadających na jednostki składowe tej grupy.</p>
Art. 42 ust. 1	1. Do celów niniejszego artykułu ubezpieczeniowa jednostka inwestycyjna oznacza jednostkę, która spełniałaby warunki definicji funduszu inwestycyjnego określonej w art. 3 pkt 31 lub definicji wehikułu inwestującego w nieruchomości określonej w art. 3 pkt 32, gdyby nie została utworzona w związku ze zobowiązaniami z tytułu umowy ubezpieczenia lub umowy renty, oraz która w całości nie należałaby do jednostki podlegającej – w jurysdykcji, w której ma siedzibę – regulacji jako zakład ubezpieczeń.	TAK	art. 2 ust. 1 pkt 41	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>41) ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej – rozumie się przez to jednostkę, która byłaby jednostką inwestycyjną lub jednostką inwestującą w nieruchomości, gdyby:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) nie została utworzona w związku z zobowiązaniami z tytułu umowy ubezpieczenia lub umowy okresowego świadczenia o podobnym charakterze oraz b) wszystkie udziały własnościowe w tej jednostce nie należałyby do jednostki podlegającej w jurysdykcji jej lokalizacji przepisom regulującym działalność zakładów ubezpieczeń;
Art. 42 ust. 2	2. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, jednostka składowa będąca jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną może być traktowana jako jednostka	TAK	art. 118 ust. 1	<p>Art. 118. 1. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostkę składową będącą jednostką inwestycyjną albo ubezpieczeniową jednostką</p>

	transparentna podatkowo, jeżeli właściciel jednostki składowej podlega opodatkowaniu w jurysdykcji, w której ma siedzibę, na podstawie wartości rynkowej lub podobnego systemu opartego na rocznych zmianach wartości godziwej jego udziałów własnościowych w takiej jednostce, a stawka podatkowa mająca zastosowanie wobec właściciela jednostki składowej w odniesieniu do takiego dochodu jest równa minimalnej stawce podatkowej lub wyższa.			inwestycyjną traktuje się jako jednostkę transparentną podatkowo, jeżeli jednostka będąca właścicielem tej jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej podlega opodatkowaniu w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana: 1) od dochodu osiągniętego z takiej jednostki ustalanego na podstawie wartości rynkowej lub podobnych zasad bazujących na corocznej zmianie wartości godziwej udziałów własnościowych posiadanych w takiej jednostce inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej oraz 2) według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa.
Art. 42 ust. 3	3. Uznaje się, że jednostka składowa, która pośrednio posiada udziały własnościowe w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej poprzez bezpośrednie udziały własnościowe w innej jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej, podlega opodatkowaniu na podstawie wartości rynkowej lub podobnego systemu w odniesieniu do swojego pośredniego udziału własnościowego w pierwszej wymienionej jednostce lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej, jeżeli podlega ona systemowi wartości rynkowej lub podobnemu systemowi w odniesieniu do swojego bezpośredniego udziału własnościowego w drugiej wymienionej jednostce lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej.	TAK	art. 118 ust. 2-3	Art. 118. 2. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy udziały własnościowe w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej, o której mowa w ust. 1: 1) posiada pośrednio jednostka będąca właścicielem jednostki składowej, poprzez bezpośrednie udziały własnościowe w innych takich jednostkach; 2) posiada regulowany zakład ubezpieczeń wzajemnych. 3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, warunek podlegania opodatkowaniu przez jednostkę będącą właścicielem jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w jurysdykcji jej lokalizacji według zasad, o których mowa w tym przepisie, uznaje się za spełniony, jeżeli ta jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej albo ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej podlega opodatkowaniu według tych zasad w odniesieniu do posiadanego przez siebie bezpośredniego udziału własnościowego w takich jednostkach.

Art. 42 ust. 4	<p>4. Wyboru na mocy ust. 2 niniejszego artykułu dokonuje się zgodnie z art. 45 ust. 1.</p> <p>Jeżeli wybór ten zostanie odwołany, wszelkie zyski lub straty wynikające ze zbycia składnika aktywów lub zobowiązania będących w posiadaniu jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się na podstawie wartości rynkowej składnika aktywów lub zobowiązania na pierwszy dzień roku, w którym dokonano odwołania.</p>	TAK	art. 118 ust. 5	<p>Art. 118. 5. Jeżeli wybór, o którym mowa w ust. 1, zostanie odwołany, wszelkie zyski lub straty wynikające ze zbycia składnika aktywów lub zobowiązań, będących w posiadaniu jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej ustala się na podstawie wartości rynkowej takiego składnika aktywów lub zobowiązania na pierwszy dzień roku podatkowego, za który dokonano tego odwołania.</p>
Art. 43 ust. 1	<p>1. Zależnie od wyboru dokonanego przez raportującą jednostkę składową, właściciel jednostki składowej jednostki inwestycyjnej może zastosować metodę opodatkowania opartego na wypłacie zysku w odniesieniu do swojego udziału własnościowego w jednostce inwestycyjnej, pod warunkiem że właściciel jednostki składowej nie jest jednostką inwestycyjną i można racjonalnie oczekiwać, że będzie podlegał opodatkowaniu z tytułu wypłat z jednostki inwestycyjnej według stawki podatkowej równej minimalnej stawce podatkowej lub wyższej.</p>	TAK	art. 119	<p>Art. 119. 1. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 jednostka będąca właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej stosuje metodę opodatkowania wypłaty zysków, o której mowa w art. 120, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostka będąca właścicielem nie jest jednostką inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną oraz 2) można w sposób uzasadniony oczekiwać, że jednostka będąca właścicielem podlega opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa. <p>2. Spełnienie warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w zakresie wysokości opodatkowania według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa ustala się, uwzględniając również podatki kwalifikowane naliczone przez jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostkę inwestycyjną w części przypadającej na dokonane przez nią wypłaty, w przypadku, gdy zarówno jednostka będąca właścicielem takiej jednostki, jak i ta jednostka podlegają opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku.</p>

				<p>3. Przepis ust. 1 stosuje się odrębnie do poszczególnych jednostek będących właścicielami, dla których dokonano wyboru, o którym mowa w ust 1.</p> <p>4. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, przepis ten stosuje się w odniesieniu do wszystkich udziałów własnościowych jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej.</p>
Art. 43 ust. 2	<p>2. Zgodnie z metodą opodatkowania opartego na wypłacie zysku wypłaty i domniemane wypłaty kwalifikowanego dochodu jednostki inwestycyjnej uwzględnia się w kwalifikowanym dochodzie właściciela jednostki składowej, który otrzymał wypłatę, pod warunkiem że nie jest on jednostką inwestycyjną. Kwotę podatków kwalifikowanych poniesionych przez jednostkę inwestycyjną, która to kwota podlega zaliczeniu na poczet zobowiązania podatkowego właściciela jednostki składowej, powstałego wyniku wypłaty dokonanej przez jednostkę inwestycyjną, uwzględnia się w kwalifikowanym dochodzie i skorygowanych podatkach kwalifikowanych właściciela jednostki składowej, który otrzymał wypłatę. Udział właściciela jednostki składowej w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto jednostki inwestycyjnej, o którym mowa w ust. 3 powstałym w trzecim roku poprzedzającym rok podatkowy (zwany dalej „rokiem badanym”) traktuje się jako kwalifikowany dochód tej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. Kwotę równą takiemu kwalifikowanemu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową traktuje się do celów rozdziału II jako podatek wyrównawczy nisko opodatkowanej jednostki składowej za rok podatkowy.</p>	TAK	Art. 120 ust. 1, art. 122	<p>Art. 120. 1. Przez metodę opodatkowania wypłaty zysków rozumie się metodę, zgodnie z którą:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) w kwalifikowanym dochodzie (stracie) jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się dokonane i hipotetyczne wypłaty kwalifikowanego dochodu tej jednostki na rzecz tego właściciela; 2) w kwalifikowanym dochodzie i w skorygowanych podatkach kwalifikowanych jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej uwzględnia się kwotę naliczonych przez taką jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostkę inwestycyjną podatków kwalifikowanych, które podlegają zaliczeniu na poczet zobowiązania podatkowego jej właściciela z tytułu wypłaty zysku z tej jednostki; 3) ustala się kwalifikowany dochód jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy w wysokości odpowiadającej udziałowi jednostki będącej właścicielem tej jednostki w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej, o którym mowa w art. 121, naliczonym za trzeci rok bezpośrednio poprzedzający ten rok podatkowy. <p>Art. 122. 1. Kwotę równą kwalifikowanemu dochodowi, o którym mowa w art. 120 ust. 1 pkt 3, pomnożonemu przez</p>

	<p>Kwalifikowany dochód lub stratę jednostki inwestycyjnej oraz skorygowane podatki kwalifikowane, które można przypisać do takiego dochodu w danym roku podatkowym, wyłącza się z obliczania efektywnej stawki podatkowej zgodnie z rozdziałem V oraz art. 41 ust. 1–4, z wyjątkiem kwoty podatków kwalifikowanych, o której mowa w akapicie drugim niniejszego ustępu.</p>			<p>minimalną stawkę podatkową traktuje się odpowiednio jako jednostkowy globalny podatek wyrównawczy albo jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy.</p> <p>2. Kwalifikowany dochód (stratę) jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej oraz skorygowane podatki kwalifikowane, które można przypisać do takiego dochodu w roku podatkowym, wyłącza się z obliczania efektywnej stawki podatkowej zgodnie z rozdziałem 2 działu II, z wyjątkiem kwoty podatków kwalifikowanych, o której mowa w art. 120 ust. 1 pkt 2.</p>
Art. 43 ust. 3	<p>3. Niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej za badany rok stanowi kwotę kwalifikowanego dochodu tej jednostki inwestycyjnej za badany rok, pomniejszoną, maksymalnie do zera, o:</p> <p>a) podatki kwalifikowane jednostki inwestycyjnej;</p> <p>b) wypłaty i domniemane wypłaty na rzecz udziałowców) niebędących jednostkami inwestycyjnymi w okresie od pierwszego dnia trzeciego roku poprzedzającego rok podatkowy do ostatniego dnia sprawozdawczego roku podatkowego, w którym udział własnościowy był posiadany (zwany dalej „okresem badanym”);</p> <p>c) kwalifikowane straty powstałe w okresie badanym; oraz</p> <p>dewentualną pozostałą kwotę kwalifikowanej straty,) która nie pomniejszyła jeszcze niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto tej jednostki inwestycyjnej za poprzedni rok badany, mianowicie przeniesienie straty inwestycyjnej.</p> <p>Niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej nie pomniejsza się o wypłaty lub domniemane wypłaty, które już pomniejszyły niewypłacony kwalifikowany dochód netto tej jednostki</p>	TAK	Art. 121	<p>Art. 121. 1. Niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej naliczony za trzeci rok podatkowy bezpośrednio poprzedzający rok podatkowy, o którym mowa w art. 120 ust. 1 pkt 3, stanowi kwota kwalifikowanego dochodu tej jednostki za rok podatkowy, pomniejszona, nie więcej niż o kwotę tego dochodu, o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) podatki kwalifikowane takiej jednostki; 2) wypłaty zysku i hipotetyczne wypłaty na rzecz jednostek będących właścicielem takiej jednostki, niebędących jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi, dokonane w okresie od pierwszego dnia trzeciego roku poprzedzającego rok podatkowy do ostatniego dnia roku podatkowego, w którym udział własnościowy był posiadany; 3) kwalifikowane straty powstałe w okresie, o którym mowa w pkt 2; 4) nadwyżkę kwalifikowanych strat, która pozostała po uprzednim obniżeniu niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto tej jednostki za poprzedni rok podatkowy lub poprzednie lata podatkowe zgodnie z pkt 3. <p>2. Niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki</p>

	<p>inwestycyjnej za poprzedni rok badany zgodnie z akapitem pierwszym lit. b). Niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto jednostki inwestycyjnej nie pomniejsza się o kwotę kwalifikowanych strat, która już pomniejszyła niewypłacony kwalifikowany dochód netto tej jednostki inwestycyjnej za poprzedni rok badany zgodnie z akapitem pierwszym lit. c).</p>			<p>inwestycyjnej nie pomniejsza się o wypłaty, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz kwalifikowane straty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, które już pomniejszyły niewypłacony kwalifikowany dochód netto jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej zgodnie z ust. 1.</p>
Art. 43 ust. 4	<p>4. Do celów niniejszego artykułu uznaje się, że domniemana wypłata ma miejsce, gdy bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostce inwestycyjnej zostaje przeniesiony na jednostkę, która nie należy do grupy MNE ani do dużej grupy krajowej, i jest równa udziałowi w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto przypisanemu takiemu udziałowi własnościowemu w dniu takiego przeniesienia, określonego bez uwzględnienia domniemanej wypłaty.</p>	TAK	Art. 120 ust. 2	<p>Art. 120. 2. Hipotetyczna wypłata kwalifikowanego dochodu, o której mowa w niniejszym oddziale, powstaje w przypadku, gdy bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostce inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostce inwestycyjnej zostaje przeniesiony na jednostkę nienależącą do grupy, i odpowiada części niewypłaconego kwalifikowanego dochodu netto, o którym mowa w art. 121 ust. 1, przypadającej na ten udział własnościowy - w wysokości tego udziału ustalonej bezpośrednio przed dokonaniem jego przeniesienia.</p>
Art. 43 ust. 5	<p>5. Wyboru na mocy ust. 1 niniejszego artykułu dokonuje się zgodnie z art. 45 ust. 1. Jeżeli wybór ten zostanie odwołany, udział właściciela jednostki składowej w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto jednostki inwestycyjnej za badany rok na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym dokonano odwołania, traktuje się jako kwalifikowany dochód jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. Kwotę równą takiemu kwalifikowanemu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową traktuje się do celów rozdziału II jako podatek wyrównawczy nisko opodatkowanej jednostki składowej za rok podatkowy.</p>	TAK	Art. 123	<p>Art. 123. Jeżeli wybór, o którym mowa w art. 119, zostanie odwołany, udział jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej w niewypłaconym kwalifikowanym dochodzie netto, o którym mowa w art. 121 ust. 1, ustalony na koniec roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, za który dokonano tego odwołania, traktuje się jako kwalifikowany dochód tej jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej za rok podatkowy. Kwotę równą takiemu kwalifikowanemu dochodowi pomnożonemu przez minimalną stawkę podatkową traktuje się jako jednostkowy globalny podatek wyrównawczy albo jednostkowy krajowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy.</p>

Art. 44 ust. 1 lit. a	a „wyznaczona jednostka lokalna” oznacza jednostkę) składową grupy MNE lub dużej grupy krajowej, która ma siedzibę w państwie członkowskim i która została wyznaczona przez pozostałe jednostki składowe grupy MNE lub dużej grupy krajowej z siedzibą w tym samym państwie członkowskim do składania w ich imieniu deklaracji dotyczącej podatku wyrównawczego lub do przekazywania w ich imieniu powiadomień zgodnie z niniejszym artykułem;	TAK	Art. 133 ust. 3	Art. 133. 3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, może zostać zrealizowany przez jednostkę składową zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upoważnioną w tym celu, w formie pisemnej, przez wszystkie pozostałe jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (wyznaczona jednostka krajowa).
Art. 44 ust. 1 lit. b	b) „kwalifikowana umowa między właściwymi organami” oznacza dwustronną lub wielostronną umowę lub porozumienie między co najmniej dwoma właściwymi organami, przewidujące automatyczną wymianę deklaracji rocznych dotyczących podatku wyrównawczego	TAK	Art. 133 ust. 5	Art. 133. 5. Przez kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, o której mowa w ust. 4, rozumie się dwustronną albo wielostronną umowę lub porozumienie, zawarte przez właściwy organ podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej z właściwym organem podatkowym innej jurysdykcji lub właściwymi organami podatkowymi innych jurysdykcji, przewidujące automatyczną wymianę informacji o opodatkowaniu wyrównawczym.
Art. 44 ust. 2	2. Jednostka składowa z siedzibą w jednym z państw członkowskich składa w swojej administracji podatkowej deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego zgodnie z ust. 5. Deklarację taką może w imieniu jednostki składowej złożyć wyznaczona jednostka lokalna.	TAK	Art. 133 ust. 1, ust. 3	Art. 133. 1. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, informację o opodatkowaniu wyrównawczym za rok podatkowy - do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego. 3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, może zostać zrealizowany przez jednostkę składową zlokalizowaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upoważnioną w tym celu, w formie pisemnej, przez wszystkie pozostałe jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (wyznaczona jednostka krajowa).

Art. 44 ust. 3 lit. a	3. Na zasadzie odstępstwa od ust. 2 jednostka składowa nie ma obowiązku składania w swojej administracji podatkowej deklaracji dotyczącej podatku wyrównawczego, jeżeli taka deklaracja została złożona zgodnie z wymogami określonymi w ust. 5 przez: a) jednostkę dominującą najwyższego szczebla z siedzibą) w jurysdykcji, która zawarła na dany sprawozdawczy rok podatkowy kwalifikowaną umowę między właściwymi organami z państwem członkowskim, w którym siedzibę ma jednostka składowa; lub	TAK	art. 133 ust 4 pkt 1	Art. 133. 4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, w przypadku gdy informacja odpowiadająca informacji, o której mowa w ust. 1, została złożona właściwemu organowi podatkowemu państwa, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, obowiązującą w odniesieniu do roku podatkowego, przez: 1) jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy międzynarodowej zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji lub
Art. 44 ust. 3 lit. b	3. Na zasadzie odstępstwa od ust. 2 jednostka składowa nie ma obowiązku składania w swojej administracji podatkowej deklaracji dotyczącej podatku wyrównawczego, jeżeli taka deklaracja została złożona zgodnie z wymogami określonymi w ust. 5 przez: b) wyznaczoną jednostkę raportującą z siedzibą) w jurysdykcji, która zawarła na dany sprawozdawczy rok podatkowy kwalifikowaną umowę między właściwymi organami z państwem członkowskim, w którym siedzibę ma jednostka składowa	TAK	art. 133 ust 4 pkt 2	Art. 133. 4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, w przypadku gdy informacja odpowiadająca informacji, o której mowa w ust. 1, została złożona właściwemu organowi podatkowemu jurysdykcji, z którą Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym, obowiązującą w odniesieniu do roku podatkowego, przez: 2) jednostkę składową grupy międzynarodowej inną niż jednostka dominująca najwyższego szczebla zlokalizowaną w tej innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji, wyznaczoną w tym celu przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla tej grupy międzynarodowej (wyznaczona jednostka raportująca).
Art. 44 ust. 4	4. W przypadkach, w których ust. 3 ma zastosowanie, jednostka składowa z siedzibą w państwie członkowskim – lub wyznaczona jednostka lokalna w jej imieniu – powiadamia swoją administrację podatkową o tożsamości jednostki składającej deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego oraz o jurysdykcji, w której jednostka ta ma siedzibę.	TAK	Art. 133 ust. 7	Art. 133. 7. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub wyznaczona jednostka krajowa, jeżeli została ustanowiona, jest obowiązana, w terminie do końca piętnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 1, złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o danych jednostki składowej składającej informację, o której mowa w ust. 4, wraz ze wskazaniem jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.

<p>Art. 44 ust. 5</p>	<p>5. Deklaracja dotycząca podatku wyrównawczego jest składana według standardowego wzoru i zawiera następujące informacje w odniesieniu do grupy MNE lub dużej grupy krajowej:</p> <p>a) tożsamość jednostek składowych, w tym ich numery i) identyfikacji podatkowej, jeżeli istnieją, jurysdykcję, w której mają one siedzibę, oraz ich status określony zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy;</p> <p>b) informacje na temat ogólnej struktury korporacyjnej i) grupy MNE lub dużej grupy krajowej, w tym na temat udziałów konsolidujących w jednostkach składowych będących w posiadaniu innych jednostek składowych;</p> <p>c) informacje niezbędne do obliczenia:</p> <p>i) efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji i) oraz podatku wyrównawczego dla każdej jednostki składowej;</p> <p>ii) podatku wyrównawczego członka grupy joint i) venture;</p> <p>ii) przydziału podatku wyrównawczego w ramach i) zasady IIR i kwoty podatku wyrównawczego w ramach UTPR dla każdej jurysdykcji; oraz</p> <p>d) zapis wyborów dokonanych zgodnie z niniejszą i) dyrektywą.</p>	<p>TAK</p>	<p>Art. 133 ust. 1, ust. 8-9</p>	<p>Art. 133. 1. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, informację o opodatkowaniu wyrównawczym za rok podatkowy - do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego.</p> <p>8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzór informacji, o której mowa w ust. 1.</p> <p>9. Wzór informacji, o której mowa w ust. 1, zawiera pozycje umożliwiające prawidłowe określenie wysokości zobowiązań z tytułu podatków wyrównawczych, w tym w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane; 2) jurysdykcję, w której są zlokalizowane jednostki składowe grupy; 3) rodzaj jednostek składowych określony zgodnie z ustawą; 4) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy; 5) informacje i dane niezbędne do obliczenia: <ol style="list-style-type: none"> a) efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji, b) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego, c) globalnego podatku wyrównawczego członka grupy joint venture, d) udziałowego globalnego podatku wyrównawczego i kwoty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków przydzielonego dla każdej jurysdykcji; 6) informację o wyborach dokonanych zgodnie z ustawą;
-----------------------	---	------------	----------------------------------	---

				7) informacje niezbędne do ustalenia kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego.
Art. 44 ust. 6	<p>6. Na zasadzie odstępstwa od ust. 5, jeżeli jednostka składowa ma siedzibę w państwie członkowskim, a jej jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego stosującego przepisy, które na podstawie art. 52 oceniono jako równoważne z przepisami niniejszej dyrektywy, jednostka składowa lub wyznaczona jednostka lokalna składają deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego zawierającą następujące informacje:</p> <p>wszystkie informacje niezbędne do stosowania art. 8,) w tym:</p> <p>(itożsamość wszystkich jednostek składowych,) w których jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu z siedzibą w państwie członkowskim posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udziały własnościowe w dowolnym momencie w ciągu roku podatkowego, oraz struktura takich udziałów własnościowych;</p> <p>(i wszystkie informacje niezbędne do obliczenia i) efektywnej stawki podatkowej w jurysdykcjach, w których jednostka dominująca znajdująca się w częściowym posiadaniu z siedzibą w państwie członkowskim posiada udziały własnościowe w jednostkach składowych określonych w ppkt (i), oraz należnego podatku wyrównawczego; oraz (ii wszystkie informacje, które są istotne do tego celu i) zgodnie z art. 9, 10 lub 11;</p> <p>wszystkie informacje niezbędne do stosowania art. 13,) w tym:</p>	TAK	Art. 133 ust. 8-9	<p>Art. 133. 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wzór informacji, o której mowa w ust. 1.</p> <p>9. Wzór informacji, o której mowa w ust. 1, zawiera pozycje umożliwiające prawidłowe określenie wysokości zobowiązań z tytułu podatków wyrównawczych, w tym w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy, w tym ich numery identyfikacji podatkowej, jeżeli zostały nadane; 2) jurysdykcję, w której są zlokalizowane jednostki składowe grupy; 3) rodzaj jednostek składowych określony zgodnie z ustawą; 4) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy; 5) informacje i dane niezbędne do obliczenia: <ol style="list-style-type: none"> a) efektywnej stawki podatkowej dla każdej jurysdykcji, b) jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego, c) globalnego podatku wyrównawczego członka grupy joint venture, d) udziałowego globalnego podatku wyrównawczego i kwoty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków przydzielonego dla każdej jurysdykcji; 6) informację o wyborach dokonanych zgodnie z ustawą; 7) informacje niezbędne do ustalenia kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego lub krajowego podatku wyrównawczego.

	<p>(itożsamość wszystkich jednostek składowych) z siedzibą w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla oraz strukturę takich udziałów własnościowych;</p> <p>(i wszystkie informacje niezbędne do obliczenia i) efektywnej stawki podatkowej w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla oraz należnego od niej podatku wyrównawczego; oraz (ii wszystkie informacje niezbędne do przydzielenia i) takiego podatku wyrównawczego na podstawie wzoru przydziału opartego na zasadzie UTPR określonego w art. 14;</p> <p>cwszystkie informacje niezbędne do zastosowania) kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego przez każde państwo członkowskie, które wybrało stosowanie takiego podatku wyrównawczego, zgodnie z art. 11.</p>			
Art. 44 ust. 7	<p>7. Deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego, o której mowa w ust. 5 i 6, oraz wszelkie stosowne powiadomienia składa się w administracji podatkowej państwa członkowskiego, w którym jednostka składowa ma siedzibę, nie później niż w ciągu 15 miesięcy od ostatniego dnia sprawozdawczego roku podatkowego.</p>	TAK	Art. 133 ust. 1, ust. 7	<p>Art. 133. 1. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązana składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, według ustalonego wzoru, informację o opodatkowaniu wyrównawczym za rok podatkowy - do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego.</p> <p>7. W przypadku, o którym mowa w ust. 4, jednostka składowa grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub wyznaczona jednostka krajowa, jeżeli została ustanowiona, jest obowiązana, w terminie do końca piętnastego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 1, złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie o danych jednostki składowej składającej informację, o której mowa w ust. 4, wraz ze wskazaniem jurysdykcji, w której ta jednostka jest zlokalizowana.</p>

Art. 45 ust. 1	1. Wybory, o których mowa w art. 2 ust. 3, akapit drugi, art. 16 ust. 3, art. 16 ust. 6, 6 i 9, art. 42 i 43, są ważne przez okres pięciu lat, począwszy od roku, w którym dokonano wyboru. Dokonany wybór jest automatycznie odnawiany, chyba że raportująca jednostka składowa odwoła ten wybór na koniec wspomnianego pięcioletniego okresu. Odwołanie wyboru jest ważne przez okres pięciu lat, począwszy od końca roku, w którym dokonano odwołania.	TAK	Art. 137 ust. 1-3	<p>Art. 137. 1. Jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej wyborów, o których mowa w ustawie, dokonuje oraz wybory te odwołuje jednostka składająca informację, o której mowa w art. 133 ust. 1, 3 lub 4.</p> <p>2. Wybory, o których mowa w art. 5 ust. 9, art. 56, art. 57 ust. 1, art. 58 ust. 1, art. 60 ust. 1, art. 61 ust. 1, art. 62 ust. 1, art. 118 ust. 1, art. 119 ust. 1, obowiązują przez okres pięciu lat podatkowych liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który dokonano danego wyboru. Po upływie okresu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dany wybór jest automatycznie przedłużany na okres kolejnych pięciu lat podatkowych, chyba że zostanie odwołany po upływie okresu, o którym mowa w zdaniu pierwszym. W przypadku odwołania danego wyboru za dany rok ponowny wybór może nastąpić po upływie pięciu lat podatkowych liczonych kolejno począwszy od roku podatkowego, za który wybór został odwołany.</p> <p>3. Wybory, o których mowa w art. 59, art. 86 ust. 3 pkt 2, art. 96 ust. 1 pkt 1 lit. b, art. 99 ust. 1, art. 101 ust. 2, art. 116 ust. 1, art. 124 ust. 1, art. 125 ust. 1, art. 127 ust. 1, art. 146 ust. 1 i art. 147, obowiązują przez okres jednego roku podatkowego.</p>
Art. 45 ust. 2	2. Wybory, o których mowa w art. 16 ust. 7, art. 22 ust. 1 lit. b), art. 25 ust. 1, art. 28 ust. 2, art. 30 ust. 1 i art. 40 ust. 1, są ważne przez okres jednego roku. Dokonany wybór jest automatycznie odnawiany, chyba że raportująca jednostka składowa odwoła ten wybór na koniec roku.	TAK		
Art. 45 ust. 3	3. O dokonanych wyborach, o których mowa w art. 2 ust. 3, akapit drugi, jak również w art. 16 ust. 3, 6, 7 i 9, art. 22 ust. 1 lit. b), art. 25 ust. 1, art. 28 ust. 2, art. 30 ust. 1, art. 40 ust. 1, art. 42 i art. 43 powiadamia się administrację podatkową państwa członkowskiego, w którym raportująca jednostka składowa ma siedzibę.	TAK		

Art. 46	Państwa członkowskie ustanawiają przepisy dotyczące kar mających zastosowanie w przypadku naruszeń przepisów krajowych przyjętych na podstawie niniejszej dyrektywy, w tym przepisów dotyczących obowiązku jednostki składowej w zakresie raportowania i płacenia swojej części podatku wyrównawczego lub w zakresie posiadania dodatkowego obciążenia podatkowego w gotówce, i podejmują wszelkie kroki niezbędne w celu zapewnienia stosowania tych kar. Przewidziane kary muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające.	TAK	Art. 141 projektowanej ustawy i art. 57 ustawy Kodeks karny skarbowy	<p>Art. 141. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, 850 i 879) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) do tytułu ustawy dodaje się odnośnik nr 1 w brzmieniu: „1) Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 13 z 16.01.2023, str.9).”;</p> <p>2) po art. 56e dodaje się art. 56f w brzmieniu: „Art. 56f. § 1. Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz.), lub nie składa jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa ją niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. § 2. Podatnik, który w informacji, o której mowa w § 1, podaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze grzywny do 480 stawek dziennych. § 3. Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa w terminie właściwemu organowi informacji, o której mowa w § 1, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych. § 4. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”;</p> <p>3) po art. 80g dodaje się art. 80h w brzmieniu: „Art. 80h. § 1. Kto, wbrew obowiązkowi, nie przekazuje w terminie właściwemu organowi podatkowemu</p>
---------	---	-----	--	--

				<p>danych, o których mowa w art. 133 ust. 7 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych,</p> <p>podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.</p> <p>§ 2. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”.</p>
Art. 47	<p>1. Do celów niniejszego artykułu „rok przejściowy”, dla jurysdykcji, oznacza pierwszy rok podatkowy, w którym grupa MNE lub duża grupa krajowa wchodzi w zakres niniejszej dyrektywy w odniesieniu do tej jurysdykcji.</p> <p>2. Przy określaniu efektywnej stawki podatkowej dla danej jurysdykcji w roku przejściowym i dla każdego kolejnego roku podatkowego grupa MNE lub duża grupa krajowa uwzględniają wszystkie aktywa z tytułu podatku odroczonego i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach rachunkowych wszystkich jednostek składowych w danej jurysdykcji za rok przejściowy.</p> <p>Aktywa z tytułu podatku odroczonego i rezerwy z tytułu podatku odroczonego uwzględnia się według niższej z następujących stawek: minimalnej stawki podatkowej lub obowiązującej krajowej stawki podatkowej.</p>	TAK	art. 130, art. 132	<p>Art. 130. 1. Pierwszym rokiem podatkowym w odniesieniu do danej jurysdykcji jest rok podatkowy, za który pierwszy raz w odniesieniu do jednostek zlokalizowanych w tej jurysdykcji oblicza się kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy, kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy lub stosuje się kwalifikowaną zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków lub przepisy działów II, III lub IV.</p> <p>2. Za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w ust. 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) przy wyliczeniu efektywnej stawki podatkowej uwzględnia się wszystkie aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego ujęte lub ujawnione w księgach wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub innej jurysdykcji; 2) aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego uwzględnia się według stawki podatku dochodowego, jaką stosuje jednostka składowa do ujmowania aktywów lub rezerw z

	<p>Składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego, który został ujęty przy zastosowaniu stawki podatkowej niższej od minimalnej stawki podatkowej, może jednak zostać uwzględniony przy zastosowaniu minimalnej stawki podatkowej, jeśli podatnik jest w stanie wykazać, że składnik aktywów z tytułu podatku odroczonego można przypisać kwalifikowanej stracie.</p> <p>Nie uwzględnia się wpływu ewentualnej korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego w odniesieniu do składnika aktywów z tytułu podatku odroczonego.</p> <p>3. Aktywa z tytułu podatku odroczonego wynikające z pozycji wyłączonych z obliczania kwalifikowanego dochodu lub straty zgodnie z rozdziałem III wyłącza się z obliczenia, o którym mowa w ust. 2, jeżeli takie aktywa z tytułu podatku odroczonego powstają w wyniku transakcji mającej miejsce po dniu 30 listopada 2021 r.</p> <p>4. W przypadku przeniesienia aktywów między jednostkami składowymi po dniu 30 listopada 2021 r., a przed rozpoczęciem roku przejściowego podstawa przejętych aktywów, innych niż zapasy, opiera się na wartości bilansowej przeniesionych aktywów przenoszącej jednostki składowej w momencie zbycia przy ustaleniu na tej podstawie aktywów z tytułu podatku odroczonego i rezerw z tytułu podatku odroczonego.</p>			<p>tytułu podatku odroczonego, nie wyższej niż minimalna stawka podatkowa;</p> <p>3) w aktywach z tytułu podatku odroczonego nie uwzględnia się wpływu korekty wyceny lub korekty ujęcia księgowego.</p> <p>3. Aktywa z tytułu podatku odroczonego, o których mowa w ust. 2 pkt 2, które zostały ujęte przy zastosowaniu stawki podatkowej niższej od minimalnej stawki podatkowej, mogą zostać uwzględnione przy zastosowaniu minimalnej stawki podatkowej, jeżeli podatnik wykáže, że te aktywa z tytułu podatku odroczonego można przypisać kwalifikowanej stracie.</p> <p>4. Przepis ust. 2 nie ma zastosowania do aktywów z tytułu podatku odroczonego wynikających z pozycji wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty) zgodnie z przepisami działu V, jeżeli te aktywa powstały w wyniku transakcji dokonanej po dniu 30 listopada 2021 r.</p> <p>5. Aktywa i rezerwy przyjęte do obliczenia efektywnej stawki podatkowej na podstawie ust. 2 pkt 1 uwzględnia się odpowiednio w kolejnych latach podatkowych.</p> <p>Art. 132. W przypadku przeniesienia w jakiegokolwiek formie aktywów innych niż zapasy, między jednostkami składowymi grupy w okresie od dnia 1 grudnia 2021 r. do ostatniego dnia roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130 ust. 1, jednostka przejmująca ustala:</p> <p>1) wartość początkową tych aktywów w wysokości wartości bilansowej wykazanej w księgach przenoszącej jednostki składowej na moment przeniesienia;</p> <p>2) aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego na podstawie wartości, o której mowa w pkt 1.</p>
--	--	--	--	--

Art. 48	<p>1. Do celów stosowania art. 28 ust. 3 wartość 5 % zastępuje się, dla każdego roku podatkowego rozpoczynającego się od dnia 31 grudnia następujących lat kalendarzowych, wartościami podanymi w poniższej tabeli:</p> <table border="1" data-bbox="360 368 990 730"> <tr><td>2023</td><td>10 %</td></tr> <tr><td>2024</td><td>9,8 %</td></tr> <tr><td>2025</td><td>9,6 %</td></tr> <tr><td>2026</td><td>9,4 %</td></tr> <tr><td>2027</td><td>9,2 %</td></tr> <tr><td>2028</td><td>9,0 %</td></tr> <tr><td>2029</td><td>8,2 %</td></tr> <tr><td>2030</td><td>7,4 %</td></tr> <tr><td>2031</td><td>6,6 %</td></tr> <tr><td>2032</td><td>5,8 %</td></tr> </table> <p>2. Do celów stosowania art. 28 ust. 4 wartość 5 % zastępuje się, dla każdego roku podatkowego rozpoczynającego się od dnia 31 grudnia następujących lat kalendarzowych, wartościami podanymi w poniższej tabeli:</p> <table border="1" data-bbox="360 906 990 1268"> <tr><td>2023</td><td>8 %</td></tr> <tr><td>2024</td><td>7,8 %</td></tr> <tr><td>2025</td><td>7,6 %</td></tr> <tr><td>2026</td><td>7,4 %</td></tr> <tr><td>2027</td><td>7,2 %</td></tr> <tr><td>2028</td><td>7,0 %</td></tr> <tr><td>2029</td><td>6,6 %</td></tr> <tr><td>2030</td><td>6,2 %</td></tr> <tr><td>2031</td><td>5,8 %</td></tr> <tr><td>2032</td><td>5,4 %</td></tr> </table>	2023	10 %	2024	9,8 %	2025	9,6 %	2026	9,4 %	2027	9,2 %	2028	9,0 %	2029	8,2 %	2030	7,4 %	2031	6,6 %	2032	5,8 %	2023	8 %	2024	7,8 %	2025	7,6 %	2026	7,4 %	2027	7,2 %	2028	7,0 %	2029	6,6 %	2030	6,2 %	2031	5,8 %	2032	5,4 %	TAK	Art. 154	<p>Art. 154. 1. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo - osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o których mowa w art. 101 ust. 3, wynosi dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 31 grudnia 2024 r. - 9,6%; 2) 31 grudnia 2025 r. - 9,4%; 3) 31 grudnia 2026 r. - 9,2%; 4) 31 grudnia 2027 r. - 9,0%; 5) 31 grudnia 2028 r. - 8,2%; 6) 31 grudnia 2029 r. - 7,4%; 7) 31 grudnia 2030 r. - 6,6%; 8) 31 grudnia 2031 r. - 5,8%. <p>2. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo - osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5, wynosi, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 31 grudnia 2024 r. - 7,6%; 2) 31 grudnia 2025 r. - 7,4%; 3) 31 grudnia 2026 r. - 7,2%; 4) 31 grudnia 2027 r. - 7,0%; 5) 31 grudnia 2028 r. - 6,6%; 6) 31 grudnia 2029 r. - 6,2%; 7) 31 grudnia 2030 r. - 5,8%; 8) 31 grudnia 2031 r. - 5,4%.
2023	10 %																																											
2024	9,8 %																																											
2025	9,6 %																																											
2026	9,4 %																																											
2027	9,2 %																																											
2028	9,0 %																																											
2029	8,2 %																																											
2030	7,4 %																																											
2031	6,6 %																																											
2032	5,8 %																																											
2023	8 %																																											
2024	7,8 %																																											
2025	7,6 %																																											
2026	7,4 %																																											
2027	7,2 %																																											
2028	7,0 %																																											
2029	6,6 %																																											
2030	6,2 %																																											
2031	5,8 %																																											
2032	5,4 %																																											
Art. 49	1. Podatek wyrównawczy należny od jednostki dominującej najwyższego szczebla z siedzibą w państwie członkowskim zgodnie z art. 5 ust. 2 lub od	TAK	Art. 128-129, art. 158	Art. 128. 1. 1. W przypadku grupy międzynarodowej, której jednostka dominująca najwyższego szczebla jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie oblicza się globalnego																																								

	<p>jednostki dominującej niższego szczebla z siedzibą w państwie członkowskim zgodnie z art. 7 ust. 2, jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla jest jednostką wyłączoną, obniża się do zera:</p> <p>a w ciągu pierwszych pięciu lat początkowej fazy</p> <ul style="list-style-type: none">) działalności międzynarodowej grupy MNE, niezależnie) od wymogów określonych w rozdziale V; <p>b) w ciągu pierwszych pięciu lat, począwszy od</p> <ul style="list-style-type: none">) pierwszego dnia roku podatkowego, w którym dana duża grupa krajowa po raz pierwszy wchodzi w zakres stosowania niniejszej dyrektywy. <p>2. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE ma siedzibę w jurysdykcji państwa trzeciego, podatek wyrównawczy należny od jednostki składowej z siedzibą w państwie członkowskim zgodnie z art. 14 ust. 2 jest obniżony do zera w ciągu pierwszych pięciu lat początkowej fazy działalności międzynarodowej tej grupy MNE, niezależnie od wymogów określonych w rozdziale V.</p> <p>3. Uznaje się, że grupa MNE znajduje się w początkowej fazie swojej działalności międzynarodowej, jeżeli w roku podatkowym:</p> <p>a) posiada jednostki składowe w nie więcej niż sześciu</p> <ul style="list-style-type: none">) jurysdykcjach; oraz <p>b) suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów</p> <ul style="list-style-type: none">) trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą we wszystkich jurysdykcjach innych niż jurysdykcja odniesienia nie przekracza 50 000 000 EUR. <p>Do celów lit. b) akapit pierwszy jurysdykcja odniesienia oznacza jurysdykcję, w której jednostki składowe grupy MNE odnotowują najwyższą całkowitą wartość rzeczowych aktywów trwałych w roku podatkowym, w którym grupa MNE pierwotnie wchodzi w zakres niniejszej dyrektywy. Całkowita wartość rzeczowych</p>		<p>podatku wyrównawczego przez okres nie dłuższy niż pierwsze pięć lat podatkowych działalności tej grupy, jeżeli za dany rok:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostki składowe tej grupy są zlokalizowane w nie więcej niż sześciu jurysdykcjach liczonych łącznie z jurysdykcją lokalizacji tej jednostki dominującej oraz 2) suma wartości księgowej netto rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych tej grupy nie przekracza 50 000 000 euro, z wyłączeniem jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której jednostki składowe tej grupy wykazują najwyższą łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych w roku podatkowym, za który przepisy ustawy po raz pierwszy stosuje się do tej grupy. <p>2. Przez łączną wartość rzeczowych aktywów trwałych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się sumę wartości księgowych netto wszystkich rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy międzynarodowej zlokalizowanych w danej jurysdykcji.</p> <p>3. W sumie, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie uwzględnia się jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych oraz jednostek joint venture i jednostek zależnych joint venture.</p> <p>4. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w ust. 1, jest jednostką wyłączoną, przepis ten stosuje się odpowiednio do zlokalizowanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostki dominującej niższego szczebla tej grupy międzynarodowej.</p> <p>5. Okres pięciu lat, o którym mowa w ust. 1, liczy się od roku podatkowego, w którym dana grupa międzynarodowa spełnia warunki, o których mowa w art. 4.</p> <p>6. Jednostka składowa grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zawiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu początkowego okresu działalności, o którym mowa w ust. 1, w terminie do końca piętnastego miesiąca następującego po zakończeniu roku</p>
--	--	--	--

	<p>aktywów trwałych w jurysdykcji jest sumą wartości księgowych netto wszystkich rzeczowych aktywów trwałych wszystkich jednostek składowych grupy MNE z siedzibą w tej jurysdykcji.</p> <p>4. Okres pięciu lat, o którym mowa w ust. 1 lit. a) i ust. 2, rozpoczyna się z początkiem roku podatkowego, w którym grupa MNE pierwotnie wchodzi w zakres stosowania niniejszej dyrektywy. W przypadku grup MNE, które wchodzi w zakres stosowania niniejszej dyrektywy w momencie jej wejścia w życie, pięcioletni okres, o którym mowa w ust. 1 lit. a), rozpoczyna się w dniu 31 grudnia 2023 r.</p> <p>W przypadku grup MNE, które wchodzi w zakres stosowania niniejszej dyrektywy w momencie jej wejścia w życie, pięcioletni okres, o którym mowa w ust. 2, rozpoczyna się w dniu 31 grudnia 2024 r.</p> <p>W przypadku dużych grup krajowych, które wchodzi w zakres stosowania niniejszej dyrektywy w momencie jej wejścia w życie, pięcioletni okres, o którym mowa w ust. 1 lit. b), rozpoczyna się w dniu 31 grudnia 2023 r.</p> <p>5. Wyznaczona jednostka raportująca, o której mowa w art. 44, informuje administrację podatkową państwa członkowskiego, w którym ma ona swoją siedzibę, o rozpoczęciu początkowej fazy działalności międzynarodowej grupy MNE.</p>			<p>podatkowego. Obowiązek, o którym mowa w zdaniu pierwszym, uznaje się za spełniony, jeżeli zawiadomienia dokona jednostka, o której mowa w art. 133 ust. 3 albo 4 albo art. 135 ust. 1.</p> <p>7. W przypadku pierwszego roku podatkowego, o którym mowa w art. 130, zawiadomienia, o którym mowa w ust. 6, dokonuje się do końca osiemnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku.</p> <p>Art. 129. 1. Jednostki składowe grupy międzynarodowej zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie obliczają:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) krajowego podatku wyrównawczego oraz 2) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków <p>- za pierwsze pięć lat podatkowych początkowego okresu działalności tej grupy, w których nieprzerwanie są spełnione warunki wymienione w art. 128 ust. 1.</p> <p>2. W przypadku grupy krajowej nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego za pierwsze pięć lat podatkowych, licząc od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym dana grupa krajowa spełnia warunki, o których mowa w art. 4.</p> <p>3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisy art. 128 ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio.</p>
Art. 50	<p>1. Na zasadzie odstępstwa od art. 5–14 państwa członkowskie, w których ma siedzibę nie więcej niż dwanaście jednostek dominujących najwyższego szczebla grup objętych zakresem stosowania niniejszej dyrektywy, mogą dokonać wyboru o niestosowaniu zasad IIR i UTPR w odniesieniu do sześciu kolejnych lat</p>	<p>TAK – 50 UST. 2</p> <p>NIE – POZOSTAŁE USTĘPY</p>		<p>Art. 33. Podatek od niedostatecznie opodatkowanych zysków oblicza się w przypadku, gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy międzynarodowej jest zlokalizowana w innej niż Rzeczpospolita Polska jurysdykcji oraz:</p>

	<p>podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2023 r. Państwa członkowskie, które dokonają takiego wyboru, powiadamiają o tym Komisję przed dniem 31 grudnia 2023 r.</p> <p>2. Jeżeli jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy MNE ma siedzibę w państwie członkowskim, które dokonało wyboru zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu, państwa członkowskie inne niż państwo, w którym ta jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę, zapewniają, by jednostki składowe grupy MNE podlegały, w państwie członkowskim, w którym mają siedzibę, kwocie podatku wyrównawczego w ramach UTPR przydzielonej temu państwu członkowskiemu na lata podatkowe rozpoczynające się od dnia 31 grudnia 2023 r., zgodnie z art. 14.</p> <p>Jednostka dominująca najwyższego szczebla, o której mowa w akapicie pierwszym, wskazuje wyznaczoną jednostkę raportującą w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym ma siedzibę jednostka dominująca najwyższego szczebla, lub – jeżeli grupa MNE nie ma jednostki składowej w innym państwie członkowskim – w jurysdykcji państwa trzeciego, które w sprawozdawczym roku podatkowym ma zawartą kwalifikowaną umowę z właściwym organem obowiązującą z państwem członkowskim, w którym ma siedzibę jednostka dominująca najwyższego szczebla.</p> <p>W tym przypadku wyznaczona jednostka raportująca składa deklarację uzupełniającą zgodnie z wymogami określonymi w art. 44 ust. 5. Jednostki składowe z siedzibą w państwie członkowskim, które skorzystało z możliwości przewidzianej w ust. 1 niniejszego artykułu,</p>			<p>1) w jurysdykcji tej nie obowiązuje kwalifikowana zasada włączenia dochodu do opodatkowania, albo jurysdykcja ta jest państwem o niskim poziomie opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 3, a jednostka dominująca najwyższego szczebla nie podlega kwalifikowanej zasadzie włączenia dochodu do opodatkowania, lub</p> <p>2) jest jednostką wyłączoną.</p>
--	--	--	--	--

	<p>przekazują wyznaczonej jednostce raportującej informacje niezbędne do spełnienia wymogów art. 44 ust. 5 i są zwolnione z wymogu dotyczącego złożenia deklaracji, o którym mowa w art. 44 ust. 2.</p> <p>3. Procent podatku w ramach UTPR ustalony dla państwa członkowskiego, które dokonało wyboru zgodnie z ust. 1, uznaje się za zerowy w danym roku podatkowym.</p>			
Art. 51	<p>Niezależnie od przepisów art. 44 ust. 7 deklarację dotyczącą podatku wyrównawczego oraz powiadomienia, o których mowa w art. 44, składa się w administracji podatkowej państw członkowskich nie później niż w ciągu 18 miesięcy od ostatniego dnia sprawozdawczego roku podatkowego będącego rokiem przejściowym, o którym mowa w art. 47.</p>	TAK	Art. 133 ust. 10	Art. 133. 10. Informację, o której mowa w ust. 1, oraz zawiadomienie, o którym mowa w ust. 7, za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130, składa się w terminie do końca osiemnastego miesiąca następującego po tym roku podatkowym.
Art. 52	<p>1. Ramy prawne wdrożone w prawie krajowym jurysdykcji państwa trzeciego uznaje się za równoważne z kwalifikowaną zasadą IIR określoną w rozdziale II i nie są traktowane jak system podatkowy dotyczący zagranicznych jednostek kontrolowanych, jeżeli ramy te spełniają następujące warunki:</p> <p>a) egzekwują zbiór zasad, zgodnie z którymi jednostka dominująca grupy MNE oblicza i płaci przypadający na nią udział w podatku wyrównawczym w odniesieniu do nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy MNE;</p> <p>b) ustanawiają minimalną efektywną stawkę podatkową w wysokości co najmniej 15 %, poniżej której jednostkę składową uznaje się za jednostkę nisko opodatkowaną;</p> <p>c) do celów obliczania minimalnej efektywnej stawki podatkowej zezwalają jedynie na scalanie dochodów jednostek z siedzibą w tej samej jurysdykcji; oraz</p>	NIE		

	<p>d)do celów obliczania podatku wyrównawczego na podstawie równoważnej kwalifikowanej zasady IIR, przewidują wyłączenie z tytułu ewentualnego podatku wyrównawczego, który został zapłacony w państwie członkowskim z zastosowaniem kwalifikowanej zasady IIR, i z tytułu ewentualnego kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, określonych w niniejszej dyrektywie.</p> <p>2. Komisja jest uprawniona do przyjmowania aktów delegowanych zgodnie z art. 53 w celu określenia wykazu jurysdykcji państw trzecich, które wprowadziły do swojego prawa krajowego ramy prawne, które uznaje się za równoważne z kwalifikowaną zasadą IIR zgodnie z warunkami ustanowionymi w ust. 1 niniejszego artykułu, oraz w celu aktualizowania tego wykazu w następstwie późniejszej oceny ram prawnych wprowadzonych do prawa krajowego przez daną jurysdykcję państwa trzeciego.</p>			
Art. 53	<p>1. Powierzenie Komisji uprawnień do przyjmowania aktów delegowanych podlega warunkom określonym w niniejszym artykule.</p> <p>2. Uprawnienia do przyjmowania aktów delegowanych, o których mowa w art. 52, powierza się Komisji na czas nieokreślony od dnia 23 grudnia 2022 r.</p> <p>3. Przekazanie uprawnień, o którym mowa w art. 52, może zostać w dowolnym momencie odwołane przez Radę. Decyzja o odwołaniu kończy przekazanie określonych w niej uprawnień. Decyzja o odwołaniu staje się skuteczna następnego dnia po jej opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub w późniejszym terminie określonym w</p>	NIE		

	<p>tej decyzji. Nie wpływa ona na ważność już obowiązujących aktów delegowanych.</p> <p>4. Przed przyjęciem aktu delegowanego Komisja konsultuje się z ekspertami wyznaczonymi przez każde państwo członkowskie zgodnie z zasadami określonymi w Porozumieniu międzyinstytucjonalnym z dnia 13 kwietnia 2016 r. w sprawie lepszego stanowienia prawa.</p> <p>5. Niezwłocznie po przyjęciu aktu delegowanego Komisja przekazuje go Radzie.</p> <p>6. Akt delegowany przyjęty na podstawie art. 52 wchodzi w życie tylko wówczas, gdy Rada nie wyraziła sprzeciwu w terminie dwóch miesięcy od przekazania tego aktu Radzie, lub gdy, przed upływem tego terminu, Rada poinformowała Komisję, że nie wniesie sprzeciwu. Termin ten przedłuża się o dwa miesiące z inicjatywy Rady.</p>			
Art. 54	Komisja informuje Parlament Europejski o przyjęciu aktów delegowanych, o wszelkich sprzeciwach wobec nich oraz o odwołaniu przekazanych uprawnień przez Radę.	NIE		
Art. 55	Unia może zawierać umowy z jurysdykcjami państw trzecich, których ramy prawne oceniono jako równoważne z kwalifikowaną zasadą IIR zgodnie z art. 52, w celu stworzenia ram służących uproszczeniu procedur w zakresie raportowania określonych w art. 44 ust. 6.	NIE		
Art. 56	Państwa członkowskie wprowadzają w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy w terminie do dnia 31	TAK	art. 162	

	<p>grudnia 2023 r. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.</p> <p>Stosują te przepisy w odniesieniu do lat podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2023 r.</p> <p>Jednak, z wyjątkiem rozwiązania przewidzianego w art. 50 ust. 2, stosują przepisy niezbędne do wykonania art. 12, 13 i 14 w odniesieniu do lat podatkowych rozpoczynających się od dnia 31 grudnia 2024 r.</p> <p>Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy w ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.</p>			<p>Art. 162. 162. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., z wyjątkiem art. 140 pkt 4, w zakresie art. 14zq § 5, oraz art. 144 które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.</p>
Art. 57	<p>Do dnia 30 czerwca 2023 r. Komisja przedłoży Radzie sprawozdanie oceniające sytuację w zakresie wdrażania pierwszego filaru zawartego w uzgodnionym przez Otwarte ramy do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku w dniu 8 października 2021 r. oświadczeniu w sprawie dwufilarowego rozwiązania w celu sprostania wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki i, w stosownym przypadku, przedłoży wniosek ustawodawczy w celu sprostania tym wyzwaniom podatkowym w przypadku braku wdrożenia rozwiązania zawartego w filarze pierwszym.</p>	NIE		
Art. 58	<p>Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie następnego dnia po jej opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.</p>	NIE		
Art. 59	<p>Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.</p>	NIE		

TYTUŁ PROJEKTU	Projekt ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (UC20)	
JEDN. RED.	TREŚĆ PRZEPISU / PRZEPISÓW PROJEKTU	UZASADNIENIE WPROWADZENIA PRZEPISU
Art. 2 ust. 1 pkt 2	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>2) bezpieczeństwa jednostce składowej - rozumie się przez to jednostkę składową, która zgodnie z przepisami ustawy nie jest zlokalizowana w żadnej jurysdykcji;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. <i>wspólnego podejścia do implementacji</i>. Państwa członkowskie UE, w celu realizacji tzw. OECD common approach (<i>wspólne podejście do implementacji</i>) implementują Dyrektywę zgodnie z Ramami Implementacyjnymi, to jest uwzględniając obok Dyrektywy także Modelowe Zasady GloBE, Komentarz do Modelowych Zasad</p>

		GloBE oraz Wytyczne Administracyjne.
Art. 2 ust. 1 pkt 4	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>4) dyrektywie 2022/2523 – rozumie się przez to dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, str. 1);</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 2 ust. 1 pkt 22	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>22) jurysdykcji – rozumie się przez to państwo lub terytorium, które posiada autonomię fiskalną w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych;</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 2 ust. 1 pkt 23	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>22) kwalifikowanym globalnym podatku wyrównawczym - rozumie się przez to podatek obowiązujący w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, który wynika ze stosowania kwalifikowanej zasady włączenia dochodu do opodatkowania;</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 2 ust. 1 pkt 31	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>30) Modelowej konwencji OECD – rozumie się przez to Modelową Konwencję Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku;</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 2 ust. 1 pkt 32	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji

	<p>32) Modelowych zasadach OECD – rozumie się przez to przepisy i zasady opisane w dokumencie pt. „Wyzwania podatkowe wynikające z cyfryzacji gospodarki – modelowe globalne zasady przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania (filar drugi)”, zatwierdzonym w dniu 14 grudnia 2021 r. przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD;</p>	<p>tw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 2 ust. 1 pkt 33</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>32) Ordynacji podatkowej – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2023 r. poz. 2383 i 2760);</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 2 ust. 1 pkt 39</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>39) skonsolidowanym sprawozdaniu grupy - rozumie się przez to skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla grupy międzynarodowej lub grupy krajowej;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 2 ust. 1 pkt 44</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>44) udziałach własnościowych – rozumie się przez to wszelkie udziały w kapitale dające prawa do zysków, kapitału lub rezerw jednostki lub stałego zakładu, przy czym udziały własnościowe w jednostce składowej przypisane do stałego zakładu uznaje się za udziały posiadane przez centralę;</p>	<p>Przepis - w zakresie, w jakim odnosi się do udziałów przypisanych stałemu zakładowi - wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

<p>Art. 2 ust. 1 pkt 47</p>	<p>Art. 2. 1. Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>47) właścicielu - rozumie się przez to każdą osobę, która posiada bezpośrednio lub pośrednio, udział własnościowy w jednostce składowej;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art.2 ust. 6-7</p>	<p>Art. 2. 6. Ilekroć w ustawie użyte są wyrażenia:</p> <p>1) „niemal wyłącznie” - rozumie się przez to osiąganie określonych przychodów w wysokości nie mniejszej niż 90% ogółu przychodów jednostki za rok podatkowy,</p> <p>2) „prawie cały dochód”, rozumie się przez to dochód w wysokości nie mniejszej niż 90% całkowitego dochodu jednostki</p> <p>- chyba, że podatnik wykaże, że brak spełnienia przez jednostkę warunków, o których mowa w pkt 1 albo 2, wynika ze szczególnych zdarzeń gospodarczych, w tym z osiągnięcia przez jednostkę za dany rok podatkowy przychodów lub dochodów o szczególnym charakterze.</p> <p>7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, wykaz jurysdykcji innych niż Rzeczpospolita Polska, które wdrożyły kwalifikowaną zasadę włączenia dochodu do opodatkowania, kwalifikowaną zasadę niedostatecznie opodatkowanych zysków lub kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy, lub spełniają wymagania bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, uwzględniając właściwe w tym zakresie wytyczne lub dokumenty przyjęte przez działające przy OECD Otwarte Ramy do Spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 2 ust. 2</p>	<p>Art. 2. 2. Wielkość posiadanych pośrednio udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze w danej jednostce oblicza się jako iloczyn wielkości takich udziałów lub praw bezpośrednio łączących jednostki uwzględniane przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów lub praw. Jeżeli jednostkę uwzględnianą przy ustalaniu pośredniego posiadania udziałów własnościowych lub praw o podobnym charakterze w danej jednostce bezpośrednio łączą takie udziały lub prawa z więcej niż jedną jednostką, sumuje się iloczyny wielkości tych udziałów</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>lub praw posiadanych pośrednio w tej jednostce ustalone odrębnie dla każdego takiego bezpośrednio posiadanego udziału lub prawa.</p>	
<p>Art. 2 ust. 3-5</p>	<p>Art. 2. 3. O ile ustawa nie stanowi inaczej, podatki, o których mowa w art. 1 ust. 1, oblicza się w walucie prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy. Kwoty uwzględniane na potrzeby obliczenia tych podatków, wyrażone w walucie innej niż waluta prezentacji skonsolidowanego sprawozdania grupy, przelicza się na taką walutę zgodnie z metodą właściwą dla akceptowalnego lub zatwierdzonego standardu rachunkowości zastosowanego przy sporządzeniu tego skonsolidowanego sprawozdania, niezależnie od przeliczeń dokonywanych dla celów konsolidacji.</p> <p>4. Na potrzeby stosowania przepisów ustawy zawierających kwoty określone w euro, kwoty wyrażone w walucie innej niż euro przelicza się na euro według średniego miesięcznego kursu za grudzień roku kalendarzowego bezpośrednio poprzedzającego rozpoczęcie roku podatkowego, wyliczanego na podstawie bieżących kursów średnich na poszczególne dni grudnia ogłaszanych przez Europejski Bank Centralny albo Narodowy Bank Polski – jeżeli Europejski Bank Centralny nie ogłasza kursu dla danej waluty.</p> <p>5. Przepisy ustawy stosuje się z uwzględnieniem znaczenia pojęć niezdefiniowanych w ustawie, określonego w akceptowalnym standardzie rachunkowości lub zatwierdzonym standardzie rachunkowości stosowanym w celu obliczenia podatków, o których mowa w art. 1 ust. 1.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 4 ust. 4</p>	<p>Art. 4. 4. W przypadku, gdy grupa międzynarodowa lub grupa krajowa istnieje krócej niż 4 lata podatkowe warunki, o którym mowa w ust. 1, uznaje się za spełnione, jeżeli grupa międzynarodowa lub grupa krajowa osiągnęła minimalny przychód grupowy w co najmniej dwóch latach podatkowych dotychczasowego okresu funkcjonowania takiej grupy.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

Art. 4 ust. 10	<p>Art. 4. 10. Spełnienie warunków, o którym mowa w ust. 1–9, dla danej grupy międzynarodowej lub krajowej ustalają podatnicy globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 5 ust. 7-9	<p>Art. 5. 7. Jednostka będąca centralą, która prowadzi działalność za pośrednictwem stałego zakładu, i ten stały zakład stanowią jednostki wyłączone, jeżeli warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 7 i 8 oraz ust. 2–6 są spełnione łącznie przez centralę oraz stały zakład.</p> <p>8. Na potrzeby stosowania ust. 1 pkt 7 lit. b, za jednostkę prowadzącą działalność pomocniczą do działalności prowadzonej przez organizację nienastawioną na zysk uznaje się również jednostkę, w której wszystkie udziały własnościowe posiada bezpośrednio lub pośrednio taka organizacja, jeżeli wykazany w skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym za rok podatkowy przychód grupy, do której należy ta jednostka oraz ta organizacja, , pomniejszony o przychód osiągnięty przez tę organizację i jednostki wyłączone, o których mowa w ust. 1 pkt 7 lit. a lub pkt 8, nie przekroczył niższej z kwot:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 750 000 000 euro albo 2) wartości odpowiadającej 25% przychodu osiągniętego przez tę grupę. <p>9. Na podstawie wyboru dokonanego przez uprawnioną jednostkę grupy jednostek, o których mowa w ust. 1 pkt 7 lub 8, nie uznaje się za jednostki wyłączone.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
art. 6	<p>Art. 6. 1. Globalnego podatku wyrównawczego i podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków nie oblicza się w przypadku grupy krajowej.</p> <p>2. Jednostki lub jednostki składowej grupy międzynarodowej będące podatnikami krajowego podatku wyrównawczego nie uwzględnia się przy obliczeniu globalnego podatku wyrównawczego.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 7 ust. 4	Art. 7. 4. Stałe zakłady, o których mowa w art. 2 pkt 40 lit. a–c, są zlokalizowane w jurysdykcjach określonych zgodnie z tym przepisem.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 8 ust. 3 pkt 2	Art. 8. 3. Przepisy ust. 1 pkt 2 i ust. 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy: (...) 2) umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wymaga zawarcia porozumienia między właściwymi organami w sprawie ustalenia rezydencji podatkowej jednostki składowej, a porozumienie to nie zostało zawarte do końca 15 miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, którego porozumienie dotyczy.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 8 ust. 5	Art. 8. 5. Jeżeli kwoty, o których mowa w ust. 1 pkt 2, dotyczące poszczególnych jurysdykcji, są wyrażone w różnych walutach, przepis art. 2 ust. 3 stosuje się odpowiednio.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 11 ust. 1	Art. 11. 1. Podatnik ustala, czy jednostki składowe, w których posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały własnościowe, stanowią nisko opodatkowane jednostki składowe.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 11 ust. 6-7	Art. 11. 6. W celu ustalenia czy jednostka jest nisko opodatkowaną jednostką składową, podatnik oblicza, za rok podatkowy:	Przepis wynika z obowiązku realizacji

	<p>1) dla każdej jednostki składowej w której podatnik, bezpośrednio lub pośrednio, posiada udział własnościowy:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) kwalifikowany dochód (stratę), b) skorygowane podatki kwalifikowane; <p>2) dla każdej jurysdykcji, w której jest zlokalizowana co najmniej jedna jednostka składowa, o której mowa w pkt 1:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto, b) efektywną stawkę podatkową. <p>7. W przypadku bezpieczeństwa jednostek składowych lub innych jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w art. 19-23, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących takich jednostek, w tym przepisów rozdziału 2.</p>	<p>tw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 12</p>	<p>Art. 12. 1. Podatnik oblicza globalny podatek wyrównawczy z tytułu udziałów własnościowych, które posiada, bezpośrednio lub pośrednio, w nisko opodatkowanych jednostkach składowych. 2. W celu obliczenia globalnego podatku wyrównawczego podatnik jest obowiązany obliczyć, za rok podatkowy:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy; 2) jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy przypadający na nisko opodatkowaną jednostkę składową (jednostkowy globalny podatek wyrównawczy); 3) jednostkowy globalny podatek wyrównawczy przypadający na podatnika (udziałowy globalny podatek wyrównawczy). <p>3. Globalny podatek wyrównawczy stanowi sumę kwot udziałowych globalnych podatków wyrównawczych.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 13 ust. 2</p>	<p>Art. 13. 2. Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy w części wymagalnej do zapłaty oznacza taką kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, która nie jest przedmiotem sporu sądowego bądź administracyjnego opartego na zarzutach niezgodności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) z porządkiem konstytucyjnym lub ustawowym jurysdykcji, w której obowiązuje ten kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy; 2) z międzynarodowymi porozumieniami inwestycyjnymi, w szczególności z umowami w sprawie wzajemnego popierania i ochrony inwestycji; 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>3) z indywidualnymi decyzjami administracyjnymi przyznającymi zwolnienie dochodu z opodatkowania, w całości lub w części, lub pomniejszenie podatku, w całości lub w części, lub z innymi porozumieniami bądź decyzjami o podobnym charakterze.</p>	
<p>Art. 13 ust. 4</p>	<p>Art. 13. 4. Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy podlega odliczeniu do wysokości obliczonego jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 15 ust. 3</p>	<p>Art. 15. 3. Kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki składowej, który można przypisać udziałom własnościowym posiadanym przez innych właścicieli niż jednostka dominująca jest kwotą, którą można by przypisać takim właścicielom przy założeniu, że:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zysk netto nisko opodatkowanej jednostki składowej byłby równy kwalifikowanemu dochodowi takiej jednostki; 2) jednostka dominująca sporządziłaby hipotetyczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z akceptowalnym standardem rachunkowości; 3) jednostka dominująca posiadałaby udział konsolidujący w nisko opodatkowanej jednostce w taki sposób, że wszystkie przychody i koszty nisko opodatkowanej jednostki składowej podlegałyby, w hipotetycznym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, konsolidacji pełnej z przychodami i kosztami tej jednostki dominującej; 4) cały kwalifikowany dochód nisko opodatkowanej jednostki zostałby przypisany do transakcji z osobami, które nie są jednostkami składowymi grupy międzynarodowej; 5) wszystkie udziały własnościowe, które nie są, bezpośrednio ani pośrednio, w posiadaniu jednostki dominującej, należałyby do właścicieli innych niż jednostki składowe grupy międzynarodowej. 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

<p>Art. 15 ust. 5-6</p>	<p>Art. 15. 5. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do jednostki dominującej, która nie jest jednostką dominującą najwyższego szczebla i posiada udział własnościowy w jednostce dominującej niższego szczebla lub jednostce dominującej w częściowym posiadaniu.</p> <p>6. Jeżeli jednostka dominująca niższego szczebla lub jednostka dominująca w częściowym posiadaniu, o których mowa w ust. 4 i 5, są zlokalizowane w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, pomniejszenia, o którym mowa w ust. 4, dokonuje się odpowiednio o kwotę kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego należnego od takiej jednostki zgodnie z przepisami jurysdykcji, w której jest zlokalizowana, w odniesieniu do danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, przy czym przepis ust. 4 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 16 ust. 1-2</p>	<p>Art. 16. 1. Jeżeli podatnik dokonuje korekt wpływających na wysokość efektywnej stawki podatkowej obliczonej dla danej jurysdykcji za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe (lata korygowane), ponownie oblicza się w odniesieniu do tej jurysdykcji jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy, za ten poprzedni rok lub lata podatkowe.</p> <p>2. Dodatkowy podatek wyrównawczy za rok podatkowy stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4, suma nadwyżek jurysdykcyjnego globalnego podatku wyrównawczego obliczonego ponownie zgodnie z ust. 1 ponad jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 16 ust. 3 pkt 3</p>	<p>Art. 16. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy za lata korygowane oblicza się ponownie, w szczególności w przypadku:</p> <p>3) zmniejszenia całkowitej korekty podatku odroczonego, zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 2;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 16 ust. 4</p>	<p>Art. 16. 4. Do kwoty dodatkowego podatku wyrównawczego za rok podatkowy, o której mowa w ust. 2, dolicza się dodatkowy podatek wyrównawczy obliczony zgodnie z art. 98.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji</p>

		tw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 20 ust. 2	Art. 20. 2. Jednostki inwestycyjne i ubezpieczeniowe jednostki inwestycyjne ustalają obniżenie z tytułu substratu majątkowo-osobowego zgodnie z art. 91 ust. 1-6 uwzględniając kwotę kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń kwalifikowanych pracowników i kwotę kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych dla tych jednostek.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 20 ust. 3	Art. 20. 3. Jurysdykcyjny globalny podatek wyrównawczy obliczony dla jednostek inwestycyjnych albo ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, zgodnie z art. 13 i przepisami niniejszego rozdziału, pomniejsza się o kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy obliczony odrębnie dla tych jednostek zgodnie z przepisami państwa ich lokalizacji, w części wymagalnej do zapłaty w rozumieniu art. 13 ust. 2.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 24 pkt 1 lit b	Art. 24. Podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest: 1) zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; b) jednostka joint venture oraz jednostka zależna joint venture;	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 24 pkt 2	Art. 24. Podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego jest: 2) bezpieczeństwa jednostka składowa będąca:	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego

	<ul style="list-style-type: none"> a) jednostką pośredniczącą, o której mowa w z art. 7 ust. 3 pkt 1, jeżeli taka jednostka została utworzona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; b) stałym zakładem, jeżeli działalność takiego zakładu jest prowadzona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i ten zakład podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. 	podejścia do implementacji.
Art. 25	<p>Art. 25. 1. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza podatnik będący nisko opodatkowaną jednostką składową.</p> <p>2. Podatnik jest nisko opodatkowaną jednostką składową, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania dla grupy, w której podatnik jest jednostką składową – w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 24 pkt 1; 2) podatnik osiągnął kwalifikowany dochód za rok podatkowy i efektywna stawka podatkowa obliczona dla tego podatnika jest niższa od minimalnej stawki podatkowej – w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 24 pkt 2; 3) podatnikowi przydzielono w danym roku podatkowym dodatkowy podatek wyrównawczy. <p>3. Rzeczpospolita Polska jest jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, jeżeli w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej grupa osiągnęła za rok podatkowy jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto oraz efektywna stawka podatkowa jest niższa od minimalnej stawki podatkowej.</p> <p>4. W celu ustalenia czy Rzeczpospolita Polska jest dla danej grupy jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, oblicza się za rok podatkowy:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) dla każdego podatnika kwalifikowany dochód (stratę) i skorygowane podatki kwalifikowane, z zastrzeżeniem art. 29 i art. 30; 2) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód (stratę) netto oraz efektywną stawkę podatkową tej grupy dla Rzeczypospolitej Polskiej. 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 26	<p>Art. 26. 1. Jeżeli Rzeczpospolita Polska jest, za rok podatkowy, jurysdykcją o niskim poziomie opodatkowania, oblicza się jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy według wzoru:</p> <p style="text-align: center;"><i>(indywidualna stawka podatkowa x nadwyżka zysku) + dodatkowy podatek wyrównawczy</i></p> <p>gdzie:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) indywidualną stawkę podatkową stanowi różnica pomiędzy <i>minimalną stawką podatkową a efektywną stawką podatkową</i>; 2) nadwyżkę zysku stanowi różnica pomiędzy <i>jurysdykcyjnym kwalifikowanym dochodem netto a substratem majątkowo-osobowym, o którym mowa w art. 91</i>; 3) dodatkowy podatek wyrównawczy stanowi kwota podatku, o którym mowa w art. 16, obliczona odpowiednio dla krajowego podatku wyrównawczego. 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 27	<p>Art. 27. 1. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza się według wzoru:</p> $\frac{\text{jurysdykcyjny krajowy podatek wyrównawczy} \times \text{kwalifikowany dochód podatnika}}{\text{suma kwalifikowanego dochodu wszystkich podatników}}$ <p>2. Nie oblicza się krajowego podatku wyrównawczego, w przypadku podatnika, który poniósł kwalifikowaną stratę za rok podatkowy.</p> <p>3. Krajowy podatek wyrównawczy oblicza się niezależnie od wysokości udziału własnościowego, jaki posiadają jednostki dominujące danej grupy w tej jednostce składowej będącej podatnikiem.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
art. 28	<p>Art. 28. W przypadku podatnika będącego jednostką, o której mowa w art. 19-23, krajowy podatek wyrównawczy oblicza się zgodnie z art. 27 stosując odpowiednio przepisy rozdziału 2 działu II. Podatek ten jest podatkiem należnym od tego podatnika.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 29	<p>Art. 29. 1. W celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego, w szczególności kwalifikowanego dochodu (straty), podatków kwalifikowanych i substratu majątkowo-osobowego, podatnicy uwzględniają pozycje ujęte w księgach prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości i sprawozdaniach finansowych sporządzanych na podstawie ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF.</p> <p>2. Na potrzeby stosowania ust. 1 podatnicy należący do tej samej grupy:</p> <p>1) stosują ten sam akceptowalny standard rachunkowości, stosowany na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie przepisami ustawy o rachunkowości lub MSR/MSSF;</p> <p>2) przyjmują za rok obrotowy na podstawie przepisów o rachunkowości rok podatkowy jednostki dominującej najwyższego szczebla.</p> <p>3. Jeżeli zgodnie z ustawą o rachunkowości nie jest możliwe przyjęcie przez podatnika roku podatkowego, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego podatnicy stosują akceptowalny standard rachunkowości lub zatwierdzony standard rachunkowości stosowany na potrzeby sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania grupy.</p> <p>4. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, krajowy podatek wyrównawczy oblicza się w złotych, a kwoty uwzględniane w celu obliczenia krajowego podatku wyrównawczego wyrażone w walutach obcych, przelicza się na złote zgodnie z zasadami przewidzianymi w akceptowalnym standardzie rachunkowości zastosowanym zgodnie z ust. 1.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 30	<p>Art. 30. W celu obliczenia skorygowanych podatków kwalifikowanych podatnika:</p> <p>1) nie przydziela się podatnikowi podatków kwalifikowanych zgodnie z art. 93 pkt 1, 3 i 4;</p> <p>2) przydziela się podatnikowi podatki kwalifikowane zgodnie z art. 93 pkt 5 wyłącznie w zakresie podatku u źródła.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 31	<p>Art. 31. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale, stosuje się odpowiednio przepisy działów II oraz V-XIII.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 32 ust. 1	<p>Art. 32. 1. Podatnikiem podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka składowa grupy międzynarodowej.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 34 ust. 2	<p>Art. 34. 2. Podatnicy wchodzący w skład danej grupy międzynarodowej są zobowiązani solidarnie do zapłaty podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 35 ust. 1	<p>Art. 35. 1. Całkowity podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków, za rok podatkowy, stanowi suma kwot jednostkowego globalnego podatku wyrównawczego nisko opodatkowanych jednostek składowych grupy międzynarodowej, i odpowiednich kwot kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego przypadających na takie jednostki tej grupy, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 4 i z wyłączeniem nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.</p>	Przepis – w zakresie, w jakim wyłącza jednostki składowe zlokalizowane na terytorium RP (objęte krajowym podatkiem wyrównawczym) - wynika z obowiązku

		realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 35 ust. 2 pkt 2	Art. 35. 2. W sumie, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się kwot dotyczących danej nisko opodatkowanej jednostki składowej, jeżeli za rok podatkowy: 2) ta jednostka jest objęta wyborem, o którym mowa w art. 125.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
art. 37 ust. 2	Art. 37. 2. Kwalifikowany dochód (strata) jednostki składowej za rok podatkowy stanowi księgowy dochód (strata) netto tej jednostki za rok podatkowy, skorygowany zgodnie z przepisami niniejszej ustawy.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 38 ust. 2-3	Art. 38. 2. Istotna różnica rachunkowa to przekraczająca 75 000 000 euro łącznie dla jednostek składowych grupy, o których mowa w ust. 1, różnica między: 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, a 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w MSR lub MSSF – przy czym różnicę tę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych lub substratu majątkowo-osobowego.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>3. W przypadku, gdy zastosowanie zasady lub procedury określonej w zatwierdzonym standardzie rachunkowości, innym niż akceptowalny standard rachunkowości, powoduje istotne różnice rachunkowe, kwoty przychodów, kosztów i innych pozycji ustalone w odniesieniu do transakcji z zastosowaniem tej zasady lub procedury ustala się w odniesieniu do tej transakcji zgodnie z zasadą lub procedurą określoną w MSR lub MSSF.</p>	
Art. 39 ust. 2	<p>Art. 39. 2. Trwałe różnice rachunkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, to przekraczające 1 000 000 euro trwałe różnice między:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do określonego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w standardzie rachunkowości, innym niż akceptowalny lub zatwierdzony standard rachunkowości zastosowany w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, a 2) kwotą przychodów, kosztów lub innych pozycji ustaloną w odniesieniu do tego rodzaju transakcji zgodnie z właściwą zasadą lub procedurą określoną w akceptowalnym lub zatwierdzonym standardzie rachunkowości zastosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy <p>– przy czym różnicę tę ustala się w wartości bezwzględnej, z uwzględnieniem wyłącznie przychodów, kosztów i innych pozycji stanowiących podstawę ustalenia kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit a	<p>Art. 41.1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) korekty wynikające z dokonanych wyborów w zakresie: <ol style="list-style-type: none"> a) dywidendy z inwestycji portfelowej, 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 41 ust. 1 pkt 2 lit f-h	<p>Art. 41.1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto:</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) korekty wynikające z dokonanych wyborów w zakresie: <ol style="list-style-type: none"> f) wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe, 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>g) zwolnienia z długu, h) włączenia udziałów własnościowych,</p>	
<p>Art. 41 ust. 1 pkt 3</p>	<p>Art. 41.1. W celu obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia się następujące korekty księgowego dochodu (straty) netto: 3) korekty w zakresie ulg: a) kwalifikowanej zwrotnej ulgi oraz niekwalifikowanej zwrotnej ulgi, b) kwalifikowanej zbywalnej ulgi; c) innych niż wymienione w lit a i b.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 41 ust. 2-3</p>	<p>Art. 41. 2. Jednostka składowa jest obowiązana do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami oraz właściwymi standardami rachunkowości, w sposób zapewniający określenie wysokości kwalifikowanego dochodu (straty), skorygowanych podatków kwalifikowanych, substratu majątkowo-osobowego, globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków.</p> <p>3. Jednostka dominująca grupy międzynarodowej zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rejestruje w ewidencji rachunkowej, o której mowa w ust. 2, również korekty księgowego dochodu (straty) netto oraz skorygowane podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych grupy, z wyłączeniem przychodów, kosztów, zysków, strat oraz transakcji zarejestrowanych w księgach tych jednostek w celu obliczenia zysku (straty) netto oraz księgowego dochodu (straty) netto, chyba że wpływają one na korekty tego księgowego dochodu (straty) netto, kwalifikowany dochód (stratę) lub substrat majątkowo-osobowy.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 43 ust. 2 pkt 1 lit. b)</p>	<p>Art. 43. 2. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do dywidendy lub innej wypłaty otrzymanej lub naliczonej z tytułu: 1) udziałów własnościowych: (...) b) które stanowią dla jednostki składowej otrzymującej lub naliczającej w księgach tę dywidendę lub inną wypłatę, ekonomiczną własność nieprzerwanie przez okres krótszy niż 12 miesięcy liczony na dzień otrzymania lub naliczenia tej dywidendy lub innej wypłaty, przy czym uznaje się, że:</p>	<p>Przepis – w zakresie, w jakim doprecyzowuje ekonomiczną własność i skutki przeniesienia udziałów - wynika z obowiązku realizacji</p>

	<ul style="list-style-type: none"> – udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej w danym okresie, jeżeli jednostka ta posiada albo jest uprawniona do całości lub prawie wszystkich praw i obowiązków, wynikających z posiadania tych udziałów, w tym prawa do zysków, kapitału, rezerw lub prawa głosu i jednostka ta w tym okresie nie zrzekła się tych praw ani ich nie przeniósła na inną osobę, – nie przerywa okresu, w którym udziały własnościowe stanowią ekonomiczną własność jednostki składowej, przeniesienie tych udziałów na inną jednostkę składową grupy w drodze reorganizacji, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu VIII; 	<p>tw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
Art. 46	<p>Art. 46. Korekta z tytułu zysków (straty) z tytułu zbycia aktywów i zobowiązań dokonanej w zakresie reorganizacji, o której mowa w art. 41 pkt 1 lit. e, polega na ich nieuwzględnieniu, zgodnie z przepisami rozdziału 2 działu VIII.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
Art. 48 ust. 2	<p>Art. 48. 2. Kwotę, o której mowa w ust. 1 pkt 2 odnosi się do:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostkowej kwoty grzywny lub kary; 2) sumy grzywny lub kary naliczonej w roku podatkowym, jeżeli jest ona wymierzana dziennie lub okresowo, w związku z określonymi czynnościami wymagającymi działań naprawczych. 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
Art. 49 ust. 2	<p>Art. 49. 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, w przypadku gdy:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) korekta błędu dotyczy roku podatkowego lub lat podatkowych, w których jednostka składowa nie stosowała przepisów ustawy; 2) korekta została dokonana na podstawie art. 96 lub art. 97. 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

<p>Art. 52 ust. 4</p>	<p>Art. 52. 4. W celu ustalenia spełnienia warunku, o którym mowa w ust. 3 pkt 1 lit. b oraz pkt 2 lit. b, porównuje się efektywną stawkę podatkową obliczoną w odniesieniu do danego państwa bez uwzględnienia odpowiednio kosztów lub podobnych odliczeń albo przychodów (dochodów) naliczonych z wewnątrzgrupowego porozumienia finansowego z efektywną stawką podatkową obliczoną w odniesieniu do tego samego państwa, z uwzględnieniem odpowiednio takich kosztów lub odliczeń albo przychodów (dochodów).</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 54 ust. 1, 3 i 4</p>	<p>Art. 54. 1. Korekta z tytułu kapitału Tier I, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. m, polega na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) pomniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zmniejszenia kapitału własnego w wyniku dokonanych lub należnych wypłat w odniesieniu do instrumentu wyemitowanego przez tę jednostkę z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I; 2) zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto o wartość zwiększenia kapitału własnego w wyniku wpłat otrzymanych lub należnych z tytułu dodatkowego kapitału Tier I i zastrzeżonego kapitału Tier I. (...) <p>3. Przez zastrzeżony kapitał Tier I, o którym mowa w ust. 1, rozumie się instrument emitowany przez jednostkę składową, zgodnie z wymogami ostrożnościowymi mającymi zastosowanie do sektora ubezpieczeniowego, który spełnia warunki określone w ust. 2.</p> <p>4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do zmian kapitału własnego, które wynikają z emisji instrumentu lub umorzenia dodatkowego kapitału Tier I lub zastrzeżonego kapitału Tier I.</p>	<p>Przepis – w zakresie, w jakim odwołuje się do kapitału zastrzeżonego Tier I - wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 55 ust. 3-7</p>	<p>Art. 55. 3. Przepis ust. 1 w zakresie zgodności z zasadą ceny rynkowej może nie mieć zastosowania do wyceny transakcji, które zostały zawarte między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji oraz zostały wycenione w tej samej kwocie, z wyjątkiem transakcji między jednostkami składowymi zlokalizowanymi w danej jurysdykcji a zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji mniejszościowymi jednostkami składowymi, jednostkami inwestycyjnymi lub ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi.</p> <p>4. Jeżeli kwota transakcji uwzględniona w księgowych dochodach (stratach) netto jednostek składowych będących stronami transakcji została również ujęta przy obliczeniu dochodu opodatkowanego podatkiem</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>kwalfikowanym tych jednostek oraz wycena ta nie została zakwestionowana lub zmieniona przez właściwe organy podatkowe, przy obliczaniu kwalfikowanego dochodu (straty) ta transakcja podlega wycenie według tej kwoty.</p> <p>5. Kwotę transakcji uwzględnioną w kwalfikowanym dochodzie (stracie) jednostki składowej koryguje się do wysokości kwoty przyjętej przy obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem kwalfikowanym, w szczególności jeżeli:</p> <p>1) dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem kwalfikowanym wynikający z tych transakcji został określony w wartości innej niż wartość uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto tej jednostki;</p> <p>2) wycena transakcji jest przedmiotem uprzedniego porozumienia cenowego zawartego między właściwymi organami wszystkich jurysdykcji, w których są zlokalizowane jednostki będące stronami tej transakcji.</p> <p>6. Jeżeli strata ze sprzedaży składnika aktywów lub innego jego przeniesienia między jednostkami składowymi grupy zlokalizowanymi w tej samej jurysdykcji została określona niezgodnie z zasadą ceny rynkowej i ta strata została uwzględniona przy obliczeniu kwalfikowanego dochodu (straty), podlega ona skorygowaniu zgodnie z tą zasadą.</p> <p>7. Transakcje, o których mowa w ust. 1 i 6, nie podlegają skorygowaniu zgodnie z zasadami określonymi w tym przepisie w przypadku, gdy taka korekta prowadziłaby do podwójnego opodatkowania lub podwójnego nieopodatkowania dochodu wynikającego z tych transakcji.</p>	
Art. 56	<p>Art. 56. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie dywidendy z inwestycji portfelowej, o której mowa w art. 41 pkt 2 lit. a, polega na uwzględnieniu dywidend lub innych wypłat uzyskanych przez jednostkę składową z tytułu inwestycji portfelowych, bez względu na okres, przez który ta jednostka posiada taką inwestycję portfelową na dzień wypłaty.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 57 ust. 2	<p>Art. 57. 2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do akcji wyemitowanych przez:</p> <p>1) jednostkę składową wypłacającą wynagrodzenie w formie akcji na rzecz swoich pracowników lub osób niebędących pracownikami, jeżeli dla tej jednostki składowej są wykonywane praca lub inne świadczenia, z tytułu których jest wypłacane to wynagrodzenie;</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego

	<p>2) inną jednostkę składową niż jednostka składowa, która wypłaca wynagrodzenie w formie akcji, jeżeli praca lub inne świadczenia, z tytułu których jest wypłacane to wynagrodzenie, są wykonywane wyłącznie dla tej jednostki składowej.</p>	<p>podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 57 ust. 7</p>	<p>Art. 57. 7. Ilekroć w niniejszym artykule jest mowa o akcjach rozumie się przez to również opcje na akcje, warranty na akcje oraz instrumenty o podobnym charakterze.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 60 ust. 3</p>	<p>Art. 60. 3. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do jednostek inwestycyjnych, ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, jednostek joint venture oraz mniejszościowych jednostek składowych.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 61</p>	<p>Art. 61. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe, o której mowa w art. 41 pkt 2 lit. f, polega na objęciu korektą z tytułu wyłączonych zysków kapitałowych, o której mowa w art. 41 pkt 1 lit. c, również zysków (strat) powstających w związku z ustanowieniem instrumentów zabezpieczających przed ryzykiem wahań kursowych udziały własnościowe, które jednostka składowa posiada w innej jednostce składowej.</p> <p>2. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) instrument zabezpieczający zabezpiecza przed ryzykiem walutowym udziały własnościowe inne niż udziały posiadane w inwestycji portfelowej;</p> <p>2) zyski (straty) zostały wykazane w innych całkowitych dochodach;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>3) instrument zabezpieczający jest uznawany za efektywne zabezpieczenie, zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości finansowej, stosowanym przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania grupy, z zastrzeżeniem art. 29.</p> <p>3. Prawo do korekty wynikającej z wyboru w zakresie wyłączonych zysków (strat) kapitałowych z instrumentów zabezpieczających udziały własnościowe przysługuje jednostce składowej, która posiada zabezpieczone udziały własnościowe, również w przypadku gdy są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) stroną transakcji zabezpieczającej wynikającej z instrumentu zabezpieczającego jest inna jednostka składowa tej samej grupy;</p> <p>2) księgowy i ekonomiczny skutek tego zabezpieczenia uwzględnia się przy obliczaniu księgowego dochodu (straty) netto jednostki posiadającej zabezpieczone udziały własnościowe.</p>	
Art. 62	<p>Art. 62. 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie zwolnienia z długu, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. g, polega na nieuwzględnieniu ujętych w księgowym dochodzie (stracie) netto przychodów (dochodów) z tytułu zwolnienia z długu, które podlegają zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym, jeżeli:</p> <p>1) te przychody (dochody) odpowiadają wartości zobowiązań tej jednostki umorzonych w drodze:</p> <p>a) postępowania upadłościowego, likwidacyjnego, pojednawczego, układowego oraz innego postępowania o podobnym charakterze prowadzonego na podstawie właściwych przepisów jurysdykcji lokalizacji tej jednostki, które zostało zatwierdzone przez właściwy organ sądowy tej jurysdykcji lub niezależnego zarządcy masy upadłościowej powołanego w celach prowadzenia takiego postępowania,</p> <p>b) układu albo porozumienia o podobnym charakterze, którego jedną ze stron jest co najmniej jedna osoba niepowiązana z tą jednostką składową, a brak zawarcia takiego układu albo porozumienia skutkowałoby prawdopodobieństwem niewypłacalności tej jednostki składowej w następujących po sobie kolejnych dwunastu miesiącach, liczonych od miesiąca, w którym zawarto ten układ lub to porozumienie, albo</p> <p>2) wartość umorzonych zobowiązań tej jednostki przewyższa wartość rynkową jej aktywów, określoną na dzień poprzedzający to umorzenie.</p> <p>2. Kwotę przychodu (dochodu) z tytułu zwolnienia z długu, o której mowa w ust. 1, ustala się w wysokości:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>1) wartości zobowiązań wobec osób powiązanych i osób niepowiązanych z jednostką składową, będących stronami postępowania, układu lub porozumienia, w części faktycznie umorzonych – w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1;</p> <p>2) wartości zobowiązań wobec osób, które nie są osobami powiązanymi z jednostką składową, w części faktycznie umorzonych, nie wyższej niż niższa z kwot:</p> <p>a) nadwyżki zobowiązań jednostki składowej nad wartością rynkową jej aktywów, określoną na dzień poprzedzający to umorzenie,</p> <p>b) zmniejszenia aktywów, zobowiązań, przychodów, kosztów, w tym podatków kwalifikowanych i ulg podatkowych, jakie wynikają z umorzenia zobowiązań oraz przysługują jednostce składowej na podstawie prawa podatkowego jurysdykcji jej lokalizacji</p> <p>– w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2.</p> <p>3. Przez prawdopodobieństwo niewypłacalności jednostki składowej, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 lit b, rozumie się utratę zdolności tej jednostki do wykonywania własnych zobowiązań pieniężnych w terminie, w jakim te zobowiązania stają się wymagalne, która została stwierdzona przez niezależną, niepowiązaną i wykwalifikowaną osobę, na podstawie wartości majątku jednostki składowej nie uwzględniającego zobowiązań (długów) wobec jednostek składowych tej samej grupy oraz innych osób powiązanych z tą jednostką.</p>	
Art. 63	<p>Art. 63 1. Korekta wynikająca z wyboru w zakresie włączenia udziałów własnościowych, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 lit. h, polega na uwzględnieniu zysku (straty) z udziałów własnościowych innych niż inwestycje portfelowe oraz kwalifikowane udziały własnościowe.</p> <p>2. Wybór w zakresie włączenia udziałów własnościowych stosuje się do wszystkich udziałów własnościowych, z wyjątkiem inwestycji portfelowych, posiadanych przez jednostki składowe zlokalizowane w danej jurysdykcji, w odniesieniu do której został dokonany ten wybór.</p> <p>3. Przez zysk (stratę), o którym mowa w ust. 1, rozumie się:</p> <p>1) zysk (stratę) z tytułu zmiany wartości godziwej oraz utraty wartości takich udziałów własnościowych</p> <p>– w przypadku gdy:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

a) zmiany tej wartości godziwej oraz utrata wartości są uwzględniane przez jednostkę składową przy obliczaniu podatku dochodowego, będącego podatkiem kwalifikowanym, w części bieżącej, albo

b) jednostka składowa podlega opodatkowaniu dopiero na moment zbycia posiadanych udziałów własnościowych a rezerwa lub aktywo z tytułu podatku dochodowego określone w oparciu o zmianę bieżącej wartości godziwej tych udziałów lub utratę wartości są wykazywane jako podatek dochodowy w części odroczonej;

2) zysk (stratę) przypisany do tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy jednostka składowa rozlicza udziały własnościowe posiadane bezpośrednio lub pośrednio w jednostkach transparentnych podatkowo metodą praw własności;

3) zysk (stratę) ze zbycia tych udziałów własnościowych – w przypadku gdy zbywająca jednostka składowa uwzględniła ten zysk (stratę) przy opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym, z wyłączeniem tych zysków (strat), które podlegały zwolnieniu lub wyłączeniu z opodatkowania podatkiem kwalifikowanym, w tym poprzez dowolne odliczenie lub podobną ulgę.

4. Jeżeli jednostka składowa objęta wyborem, o którym mowa w ust. 1 posiada udziały własnościowe w jednostce transparentnej podatkowo, w związku z którymi powstaje prawo do ulgi podatkowej, ulgę tę uwzględnia się przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) zgodnie z art. 64–66 lub skorygowanych podatków kwalifikowanych tej jednostki składowej, zgodnie z art. 80 ust. 1 pkt 3.

5. Jeżeli jednostka składowa posiada kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w ust. 1, oraz bezpośrednio z nimi związane kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe, zgodnie z wyborem, o którym mowa w ust. 1, to ta jednostka dokonuje pomniejszeń lub zwiększeń skorygowanych podatków kwalifikowanych, zgodnie z art. 83 ust. 1, przy czym przez kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe rozumie się wynikające z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji w kwalifikowane udziały własnościowe:

1) ulgi podatkowe inne niż kwalifikowane zwrotne ulgi;

2) podlegające odliczeniu dla celów podatku kwalifikowanego straty podatkowe tej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji w wysokości odpowiadającej iloczynowi takiej straty oraz stawki podatku dochodowego jaka ma zastosowanie do jednostki dokonującej tej inwestycji

– w zakresie, w jakim te ulgi i straty obniżają kwotę tej inwestycji i są rozliczne w księgach przez jednostkę dokonującą inwestycji lub jednostkę składową, posiadającą udziały własnościowe w jednostce transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji poprzez inne jednostki transparentne podatkowo, niebędące jednostkami składowymi grupy, do której należy ta jednostka transparentna podatkowo.

6. Przez kwotę inwestycji, o której mowa w ust. 5, rozumie się ujętą w księgach jednostki składowej dokonującej tej inwestycji wartość:

1) udziałów własnościowych, o których mowa w ust. 3;

2) pożyczki, jeżeli ta jednostka wykazuje w księgach taką inwestycję w kwalifikowane udziały własnościowe jako pożyczkę, a zwrot z tej inwestycji jako spłatę pożyczki w części kapitałowej i odsetkowej, oraz zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości w jurysdykcji, w której jest zlokalizowana jednostka transparentna podatkowo, w której dokonano inwestycji, ta pożyczka jest traktowana jako udział własnościowy – w przypadku, gdy jednostka dokonująca tej inwestycji posiada rzeczywisty cel ekonomiczny w tej inwestycji oraz nie jest chroniona od strat z tej inwestycji.

7. Przez kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w ust. 1, rozumie się inwestycję w jednostce transparentnej podatkowo, która jest wykazywana w księgach jednostki składowej dokonującej inwestycji jako udziały własnościowe, pod warunkiem że:

1) aktywa, zobowiązania, przychody, koszty i przepływy pieniężne jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji nie są konsolidowane metoda pełną ani proporcjonalną w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy jednostki dokonującej inwestycji, oraz

2) z wszelkich faktów i okoliczności, w tym z warunków inwestycji wynika, że jednostka dokonująca inwestycji na moment dokonywania tej inwestycji zakładała, że kwota zwrotu z tej inwestycji będzie niższa niż kwota zainwestowana, przy czym kwota zwrotu obejmuje w szczególności wypłaty oraz możliwość rozliczenia strat z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, z wyjątkiem ulg innych niż kwalifikowane zwrotne ulgi.

	<p>8. Ciężar dowodu, że zostały spełnione warunki, o których mowa w ust. 7 pkt 2 ciąży na podatnikach podatków o których mowa w art. 1.</p>	
<p>Art. 64 ust. 4-5</p>	<p>Art. 64. 4. Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub niekwalifikowanej zwrotnej ulgi przysługuje do części takiej ulgi przepis ust. 1 stosuje się tylko do tej części.</p> <p>5. Jednostka składowa może stosować zasady rozliczenia kwalifikowanych zwrotnych ulg, inne niż określone w ust. 1 lub 4, jeżeli są one przyjęte w zasadach lub polityce rachunkowości oraz są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostka ta po raz pierwszy objęła prawo do kwalifikowanej zwrotnej ulgi; 2) korzyść z kwalifikowanej zwrotnej ulgi wynika z nabycia lub wytworzenia składnika aktywów; 3) przyjęta polityka rachunkowości stanowi, iż: <ol style="list-style-type: none"> a) wartość bilansowa składnika aktywów objętego kwalifikowaną zwrotną ulgą jest pomniejszana o korzyść z tej ulgi, albo b) korzyść z kwalifikowanej zwrotnej ulgi jest wykazywana w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód rozpoznawany proporcjonalnie do okresu użytkowania składnika aktywów objętego taką ulgą. 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 65</p>	<p>Art. 65. Korekta w zakresie kwalifikowanej zbywalnej ulgi, o której mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit. b, polega na uwzględnieniu takiej ulgi, zgodnie z przepisami odpowiednio ust. 2–7, 11 i 12.</p> <p>2. Jeżeli prawo do kwalifikowanej zbywalnej ulgi zostało objęte przez jednostkę składową po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji (prawo pierwotne do ulgi), uwzględnienie tej ulgi polega na:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) zwiększeniu księgowego dochodu (straty) netto o kwotę: <ol style="list-style-type: none"> a) całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym jednostka ta objęła prawo pierwotne do ulgi – w przypadku gdy kwota tego zwrotu oraz odliczenia nie została uwzględniona w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis, b) zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do ulgi, jeżeli to prawo: 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<ul style="list-style-type: none">– nie zostało wykorzystane oraz– ta jednostka osiągnęła kwalifikowaną stratę za rok podatkowy, w którym ta jednostka objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tę ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis; <p>2) zmniejszeniu księgowego dochodu (straty) netto o kwotę zwrotu lub odliczenia z tytułu takiej ulgi za rok podatkowy, w którym nastąpiło przedawnienie prawa pierwotnego do tej ulgi, jeżeli to prawo:</p> <ul style="list-style-type: none">a) nie zostało wykorzystane orazb) ta jednostka osiągnęła kwalifikowany dochód za rok podatkowy, w którym ta jednostka objęła prawo pierwotne do tej ulgi i uwzględniła tę ulgę w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis. <p>3. Jeżeli jednostka składowa uzyskała część zwrotu lub odliczenia z tytułu prawa pierwotnego do ulgi, a prawo do pozostałej części tego zwrotu oraz odliczenia uległo przedawnieniu, zwiększenie albo zmniejszenie księgowego dochodu (straty) netto, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit b oraz pkt 2, dotyczy tej części przedawnionego i niewykorzystanego prawa do zwrotu oraz odliczenia.</p> <p>4. Jeżeli prawo pierwotne do ulgi jednostka składowa zbyła w terminie:</p> <p>1) nieprzekraczającym piętnastu miesięcy następujących po ostatnim miesiącu roku podatkowego, w którym to prawo pierwotne do ulgi zostało objęte przez tę jednostkę składową, jej księgowy dochód (stratę) netto za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie:</p> <ul style="list-style-type: none">a) pomniejsza się o kwotę uprzednio doliczoną zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit a orazb) zwiększa się o cenę rynkową zbytego prawa pierwotnego do ulgi, jeżeli przychód lub podobny zapis odpowiadający tej cenie rynkowej nie został ujęty w tym księgowym dochodzie (stracie) netto; <p>2) przekraczającym piętnaście miesięcy następujących po ostatnim miesiącu roku podatkowego, w którym to prawo pierwotne do ulgi zostało objęte przez tę jednostkę składową, jej księgowy dochód (stratę) netto za rok, w którym nastąpiło to zbycie koryguje się przez uwzględnienie straty liczonej jako różnica między rynkową ceną sprzedaży tego prawa pierwotnego do ulgi a kwotą zbywanego oraz niewykorzystanego zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi, którą ta jednostka uwzględniła zgodnie z ust. 2 pkt 1 lit a.</p> <p>5. Jeżeli jednostka składowa zbyła część niewykorzystanego prawa pierwotnego do ulgi przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do tej zbywanej, niewykorzystanej części prawa.</p>	
--	--	--

6. Jeżeli prawo do kwalifikowanej zbywalnej ulgi zostało nabyte przez jednostkę składową od innej osoby (prawo wtórne do ulgi), jednostka ta uwzględni w roku podatkowym:

- 1) zysk z tytułu wykorzystania prawa do ulgi liczony jako różnica między całkowitą kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu takiej ulgi a ceną nabycia prawa wtórnego do tej ulgi, w proporcji w jakiej pozostaje wartość dokonanego w tym roku podatkowym odliczenia lub zwrotu z tytułu tej ulgi do całkowitej wartości takiego odliczenia i zwrotu możliwego do wykorzystania – w przypadku, gdy prawo do ulgi zostało w tym roku wykorzystane przez tę jednostkę w całości lub w części;
- 2) stratę z tytułu przedawnienia prawa do ulgi liczoną jako nadwyżka sumy ceny nabycia prawa wtórnego do tej ulgi oraz zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi, liczonego zgodnie z pkt 1, nad sumą dokonanych odliczeń i zwrotów z tytułu ulgi – w przypadku gdy w roku podatkowym prawo do ulgi w całości lub w części wygasło w drodze przedawnienia;
- 3) zysk (stratę) ze sprzedaży prawa wtórnego do ulgi liczony jako różnica między ceną sprzedaży a sumą ceny nabycia prawa wtórnego do tej ulgi i zysku z tytułu wykorzystania prawa do ulgi, liczonego zgodnie z pkt 1, uwzględnionego w księgowym dochodzie (stracie) netto od tej części prawa do ulgi, która została wykorzystana przed tym zbyciem.

7. Jeżeli zwrot lub odliczenie podatku przysługuje w odniesieniu tylko do części prawa do kwalifikowanej zbywalnej ulgi lub zbyciu podlega tylko prawo do części zwrotu lub odliczenia z tytułu kwalifikowanej zbywalnej ulgi, przepis ust. 6 stosuje się odpowiednio tylko do tej części.

8. Przez kwalifikowaną zbywalną ulgę, o której mowa w ust. 1, rozumie się ulgę podatkową niebędącą kwalifikowaną zwrotną ulgą albo niekwalifikowaną zwrotną ulgą, polegającą na zwrocie lub odliczeniu, w całości lub w części, kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, jeżeli prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce, w odniesieniu do której został spełniony prawny standard zbywalności oraz rynkowy standard zbywalności, przy czym:

- 1) prawny standard zbywalności jest spełniony w odniesieniu do jednostki, która:
 - a) objęła prawo pierwotne do tej ulgi, jeżeli zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi jest możliwe nabycie prawa do ulgi przez osobę niepowiązaną w roku podatkowym, w którym taka jednostka objęła to prawo lub w ciągu piętnastu miesięcy od końca tego roku podatkowego,

- b) nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli zgodnie z prawem jurysdykcji przyznającej prawo do zwrotu lub odliczenia z tytułu tej ulgi jest możliwe, w roku podatkowym nabycia tego prawa wtórnego do ulgi, jej kolejne nabycie przez osobę inną niepowiązaną;
- 2) rynkowy standard zbywalności jest spełniony w odniesieniu do jednostki, która:
- a) objęła prawo pierwotne do tej ulgi, jeżeli ulga została nabyta przez osobę niepowiązaną po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej, w ciągu piętnastu miesięcy od końca roku podatkowego, w którym taka jednostka nabyła prawo do tej ulgi,
- b) nabyła prawo wtórne do ulgi od innej osoby, jeżeli prawo to zostało nabyte od osoby niepowiązanej po cenie równej lub wyższej od minimalnej ceny rynkowej.
9. Przez rynkową cenę sprzedaży, o której mowa w ust. 4, rozumie się cenę określoną na podstawie transakcji podobnych do nabycia prawa do ulgi, z uwzględnieniem rachunkowych zasad dotyczących określania wartości godziwej przewidzianych w standardzie rachunkowości stosowanym w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy, w której skład wchodzi jednostka sprzedająca pierwotne prawo do ulgi.
10. Przez minimalną cenę rynkową, o której mowa w ust. 8 pkt 2, rozumie się 80% wartości bieżącej netto ulgi (NPV), przy czym w celu określenia wartości bieżącej netto ulgi:
- 1) przyjmuje się stopę rentowności instrumentu dłużnego o identycznym lub podobnym terminie wykupu, co termin przedawnienia prawa do ulgi, nie dłuższym niż pięć lat, wyemitowanego:
- a) przez jurysdykcję przyznającą prawo do tej ulgi,
- b) w tym samym roku podatkowym, w którym jednostka składowa nabyła prawo wtórne do ulgi albo w roku podatkowym, w którym jednostka uzyskała prawo pierwotne do tej ulgi;
- 2) ulga jest równa kwocie maksymalnego zwrotu lub odliczenia z tej ulgi lub kwocie pozostałej do zwrotu lub odliczenia;
- 3) przepływy gotówkowe określa się na podstawie maksymalnej kwoty, która może podlegać zwrotowi lub odliczeniu w danym roku podatkowym, zgodnie z prawem jurysdykcji, która przyznaje prawo do tej ulgi.
11. Jednostka składowa może stosować zasady rozliczenia kwalifikowanych zbywalnych ulg, inne niż określone w ust. 2-7, jeżeli są one przyjęte w zasadach lub polityce rachunkowości oraz są spełnione łącznie następujące warunki:
- 1) jednostka ta objęła prawo pierwotne do tej ulgi;

	<p>2) korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi wynika z nabycia lub wytworzenia składnika aktywów;</p> <p>3) przyjęta polityka rachunkowości stanowi, że:</p> <p>a) wartość bilansowa składnika aktywów objętego kwalifikowaną zbywalną ulgą jest pomniejszana o korzyść z tej ulgi, albo</p> <p>b) korzyść z kwalifikowanej zbywalnej ulgi jest wykazywana w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub podobny zapis rozpoznawany proporcjonalnie do okresu użytkowania składnika aktywów objętego taką ulgą.</p> <p>12. W przypadku gdy w roku podatkowym prawo pierwotne do kwalifikowanej zbywalnej ulgi, rozliczanej zgodnie z ust. 11:</p> <p>1) wygaśnie w drodze przedawnienia – wartość bilansową składnika aktywów objętego tą ulgą podwyższa się o kwotę niezyskanego w związku z tym wygaśnięciem zwrotu lub odliczenia;</p> <p>2) zostanie zbyte – jednostka składowa kontynuuje to rozliczenie do końca okresu użytkowania składnika aktywów a różnicę pomiędzy rynkową ceną sprzedaży i kwotą zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi odnosi proporcjonalnie do tego okresu użytkowania, jaki pozostaje po roku w którym składnik ten został zbyty.</p>	
Art. 66	<p>Art. 66. 1. Korekta w zakresie ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, niekwalifikowana zwrotna ulga lub kwalifikowana zbywalna ulga, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 3 lit c, polega na ich nieuwzględnieniu.</p> <p>2. Jeżeli ulgi, o których mowa w ust. 1, zostały uwzględnione w księgowym dochodzie (stracie) netto jako przychód lub koszt lub podobny zapis, wartość tę odpowiednio się koryguje przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty).</p> <p>3. Jednostka składowa, która sprzedała nabytą niekwalifikowaną zbywalną ulgę i poniosła stratę w związku z tą sprzedażą uwzględnia tę stratę za rok podatkowy, w którym wystąpiła ta sprzedaż.</p> <p>4. Przez niekwalifikowaną zbywalną ulgę, o której mowa w ust. 3, rozumie się ulgę podatkową niebędącą kwalifikowaną zwrotną ulgą, niekwalifikowaną zwrotną ulgą, albo kwalifikowaną zbywalną ulgą, polegającą na zwrocie lub odliczeniu kwoty podatku dochodowego, w tym w kwocie przewyższającej taki podatek, w przypadku której prawo do takiego zwrotu lub odliczenia przysługuje każdej jednostce posiadającej prawo do ulgi.</p>	Przepis - w zakresie, w jakim odwołuje się od ulg zbywalnych - wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

<p>Art. 67 ust. 3-6</p>	<p>Art. 67. 3. Przez zarządzanie strategiczne, o którym mowa w ust. 1, rozumie się podejmowanie decyzji w zakresie znaczących wydatków kapitałowych i zbycia aktywów, znaczących zamówień, umów o sojuszach strategicznych i wspólnych przedsięwzięciach w korzystaniu ze statków oraz w zakresie kierowania placówkami zagranicznymi.</p> <p>4. Przy ocenie czy jednostka składowa zarządza strategicznie statkami w danej jurysdykcji uwzględnia się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) lokalizację osób podejmujących decyzje, w tym kadry kierowniczej wyższego szczebla; 2) lokalizację posiedzeń zarządu jednostki; 3) miejsce faktycznego zamieszkania dyrektorów i kluczowych pracowników. <p>5. Przez zarządzanie handlowe, o którym mowa w ust. 1, rozumie się planowanie tras, przyjmowanie rezerwacji na ładunek lub pasażerów, ubezpieczenia, zarządzanie finansami, zarządzanie personelem, zaopatrzenie i szkolenia.</p> <p>6. Przy ocenie czy jednostka składowa zarządza handlowo statkami w danej jurysdykcji uwzględnia się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) liczbę pracowników zaangażowanych w zarządzanie handlowe w danej jurysdykcji; 2) charakter i zakres zakwaterowania pracowników, o których mowa w pkt 1, w danej jurysdykcji; 3) miejsce faktycznego zamieszkania kluczowego personelu zarządzającego, w tym dyrektorów. 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 68 ust. 2</p>	<p>Art. 68. 2. Przy obliczaniu nadwyżki, o której mowa w ust. 1, nie uwzględnia się strat z działalności w zakresie żeglugi międzynarodowej oraz działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 69 ust. 3 pkt 1 i 5</p>	<p>Art. 69. 3. Przez dochód (stratę) jednostki składowej z działalności dodatkowej w zakresie żeglugi międzynarodowej rozumie się dochód (stratę) uzyskany przez jednostkę składową z tytułu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dzierżawy statku na rzecz innego przedsiębiorstwa żeglugowego, które nie jest jednostką składową, pod warunkiem, że okres dzierżawy nie przekracza trzydziestu sześciu miesięcy, przy czym przy ustalaniu tego 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji, w</p>

	<p>okresu uwzględnia się wszelkie okoliczności mające wpływ na faktyczną dzierżawę statku, w szczególności nowe umowy lub zmianę umów;</p> <p>(...)</p> <p>5) depozytów pieniężnych lub inwestycji w papiery wartościowe, jeżeli te depozyty lub inwestycje, z których osiągnięto dochód, są dokonywane jako integralna część prowadzenia działalności polegającej na eksploatacji statków w żegludze międzynarodowej.</p>	zakresie w jakim doprecyzowuje ustalanie okresu dzierżawy (pkt 1) i charakter inwestycji (pkt 5).
Art. 71 ust. 4	Art. 71. 4. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy strata stałego zakładu jest rozliczana przez przychody i koszty mające bezpośredni wpływ na wysokość tej straty.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 74 ust. 2	Art. 74. 2. Kwotę przydzieloną stałemu zakładowi, o której mowa w ust. 1, ustala się z wyłączeniem księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej przypadającego na właścicieli, którzy nie są jednostkami składowymi grupy, do której należy ta jednostka.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 75 ust. 2, ust. 4	<p>Art. 75. 2. Przydziału, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela posiadającego udział własnościowy w jednostce pośredniczącej, o której mowa w ust. 1.</p> <p>4. Jeżeli jednostka będąca właścicielem jednostki transparentnej podatkowo jest również jednostką transparentną podatkowo, zasadę o której mowa w ust. 1 pkt 1, stosuje się odpowiednio do jednostek będących właścicielem takiej jednostki, z kolejnego poziomu lub kolejnych poziomów struktury, które nie są jednostkami transparentnymi podatkowo. W przypadku, gdy wszystkie jednostki składowe grupy są jednostkami transparentnymi podatkowo, kwotę księgowego dochodu (straty) netto jednostki pośredniczącej przydziela się jednostce dominującej najwyższego szczebla.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 76 ust 2	Art. 76. 2. Przez udziały własnościowe, o których mowa w art. 73 i art. 75 ust. 1 pkt 1, rozumie się również prawa do zysków wynikające z takich udziałów posiadane przez jednostkę, jeżeli na dany rok podatkowy prawa te zostały przeniesione z właściciela na tę jednostkę w drodze umowy, kontraktu lub innego porozumienia zawartych na czas określony w jakiegokolwiek formie.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 77	Art. 77. Podatki kwalifikowane jednostki składowej to podatki przydzielone, z zastrzeżeniem oddziału 4 rozdziału 2, jednostce składowej, która przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) uwzględnia te podatki oraz dochód opodatkowany tymi podatkami.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 78 ust. 2-3	Art. 78. 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do grzywien, kar, odsetek i opłat o podobnym charakterze naliczanych w związku z podatkami kwalifikowanymi. 3. W przypadku jednostek zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatki kwalifikowane rozumie się w szczególności podatki ustalane zgodnie z art. 18, 21, 22, 22d, 24a, 24aa, 24b, 24ca, 24d oraz 24f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 81	Art. 81. Podatki kwalifikowane zwiększa się o kwotę: 1) podatków kwalifikowanych ujętych jako koszt lub podobny zapis w celu ustalenia księgowego dochodu (straty) netto; 2) wartości aktywa od kwalifikowanej straty, wykorzystanego zgodnie z art. 92 ust. 3– w przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 92 ust. 1;	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>3) podatków kwalifikowanych dotyczących niepewnej pozycji podatkowej, zapłaconych przez jednostkę w roku podatkowym, jeżeli te podatki w poprzednich latach podatkowych zostały wyłączone z podatków kwalifikowanych na podstawie art. 82 ust. 1 pkt 1 lit. b;</p> <p>4) odliczenia lub zwrotu podatku z tytułu kwalifikowanej zwrotnej ulgi lub kwalifikowanej zbywalnej ulgi, jeżeli kwota tego odliczenia lub tego zwrotu została ujęta w księgach jako zmniejszenie podatku dochodowego w części bieżącej.</p>	
<p>Art. 82 ust. 2</p>	<p>Art. 82. 2. Zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 jednostka składowa dokonuje z tytułu:</p> <p>1) niekwalifikowanej zbywalnej ulgi, jeżeli prawo do tej ulgi zostało:</p> <p>a) objęte przez tę jednostkę po raz pierwszy na podstawie przepisów obowiązujących w jurysdykcji jej lokalizacji, w kwocie odpowiadającej sumie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kwoty dokonanego z tytułu tej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy oraz - kwoty otrzymanej w trakcie roku podatkowego w zamian za niewykorzystany zwrot oraz odliczenie z tytułu tej ulgi <p>b) nabyte przez tę jednostkę od innej osoby, w kwocie odpowiadającej:</p> <ul style="list-style-type: none"> - nadwyżce kwoty całkowitego zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi nad jej ceną nabycia, proporcjonalnie do kwoty zwrotu oraz odliczenia z tytułu tej ulgi zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy; - zyskowi ze sprzedaży tej ulgi, jaki jednostka osiągnęła w roku podatkowym, jeżeli strata osiągnięta z takiego zbycia innej niekwalifikowanej zbywalnej ulgi zostanie uwzględniona w sposób wskazany w art. 66 ust. 3; <p>2) ulg innych niż kwalifikowana zwrotna ulga, kwalifikowana zbywalna ulga oraz niekwalifikowana zbywalna ulga w kwocie równej dokonanego z tytułu takiej ulgi zwrotu lub odliczenia zaliczonego na poczet własnych zobowiązań podatkowych należnych za rok przyjęty dla celów podatku dochodowego tej jednostki, jeżeli ten rok kończy się w trakcie roku podatkowego przyjętego dla celów ustawy.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

Art. 83	<p>Art. 83. 1. Jeżeli jednostka składowa posiada kwalifikowane udziały własnościowe, o których mowa w art. 63 i związane z nimi bezpośrednio kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe:</p> <p>1) kwota takich kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych:</p> <ul style="list-style-type: none">a) zwiększa podatki kwalifikowane, w zakresie w jakim te kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe są wykazywane w księgach tej jednostki jako zmniejszające obciążenie z tytułu podatku dochodowego - jeżeli kwalifikowana kwota zwrotu jest mniejsza niż kwota inwestycji lub równa kwocie inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5,b) zmniejsza podatki kwalifikowane - jeżeli kwalifikowana kwota zwrotu jest większa od kwoty inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5; <p>2) kwota wszelkich wypłat do tej jednostki, w tym zwrot kapitału, kwota zysku ze sprzedaży części lub wszystkich kwalifikowanych udziałów własnościowych oraz kwota kwalifikowanych zwrotnych ulg pomniejsza podatki kwalifikowane – jeżeli kwalifikowana kwota zwrotu jest większa od kwoty inwestycji, o której mowa w art. 63 ust. 5.</p> <p>2. W obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 1 nie uwzględnia się nadwyżki kwoty, o której mowa w ust. 1 pkt 3 ponad kwotę uwzględnioną na podstawie ust. 1 pkt 1.</p> <p>3. Przepis ust. 1 pkt 1 nie ma zastosowania, jeżeli jednostka posiadająca kwalifikowane udziały własnościowe stosuje proporcjonalną metodę amortyzacji inwestycji dla celów rachunkowych, albo dla celów ustawy. W tym przypadku kwalifikowana kwota zwrotu pomniejsza kwotę inwestycji proporcjonalnie do przewidywanego udziału ulg podatkowych, przez który rozumie się stosunek w jakim pozostają kwalifikowane pośrednie aktywa podatkowe uzyskane w danym roku podatkowym do przewidywanej całkowitej kwoty kwalifikowanych pośrednich aktywów podatkowych w przewidywanym okresie trwania inwestycji.</p> <p>4. Przez kwalifikowaną kwotę zwrotu, o której mowa w ust. 1, rozumie się sumę kwot:</p> <p>1) wynikających z działalności jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji, a rozliczonych przez jednostkę dokonującą inwestycji, w rozumieniu art. 59c:</p> <ul style="list-style-type: none">a) ulg podatkowych orazb) iloczynu straty podatkowej jednostki transparentnej podatkowo, w której dokonano inwestycji i stawki podatku dochodowego, jaka ma zastosowanie do jednostki dokonującej inwestycji, <p>2) wszelkich wypłat do jednostki dokonującej inwestycji, w tym zwrot kapitału,</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
---------	--	--

	<p>3) zysku ze sprzedaży części lub wszystkich kwalifikowanych udziałów własnościowych.</p> <p>5. Ciężar dowodu, że zostały spełnione warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3 ciąży na podatniku.</p>	
Art. 84	<p>Art. 84. Jeżeli w związku z rozliczaniem przez jednostkę składową zysku (straty) w rozumieniu art. 63 ust. 3, powstały jakiegokolwiek korzyści, inne niż korzyści wymienione w art. 83 ust. 1, które:</p> <p>1) wpływają na wysokość podatku dochodowego w części bieżącej lub podatku dochodowego w części odroczonej, albo</p> <p>2) pozostają w związku z kwalifikowanymi udziałami własnościowymi</p> <p>– korzyści te uwzględnia się odpowiednio przy obliczeniu skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 90	<p>Art. 90. Całkowitą kwotę korekty podatku odroczonego, ustaloną zgodnie z art. 88:</p> <p>1) zmniejsza się o wartość zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, utworzonego za rok wykazania straty podatkowej ze źródeł krajowych, która w całości lub części została rozliczona z dochodem zagranicznej jednostki kontrolowanej;</p> <p>2) zwiększa się o wartość wykorzystanego i zapłaconego zastępczego aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, za rok jego wykorzystania lub zapłacenia.</p> <p>2. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki składowej:</p> <p>1) jest wymagane, aby dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej był rozliczany ze stratą jednostki składowej z krajowych źródeł dochodów, przed odliczeniem od podatku dochodowego kwoty podatku zapłaconego przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w jurysdykcji jej lokalizacji, zarządu, rejestracji, położenia lub w innej jurysdykcji oraz</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>2) jest możliwe przeniesienie kwoty podatku, określonego w pkt 1 do rozliczenia zobowiązania podatkowego w kolejnych okresach rozliczeniowych w odniesieniu do dochodu ze źródeł krajowych, który jest uwzględniony w księgowym dochodzie (stracie) netto jednostki składowej</p> <p>3. Zastępcze aktywo z tytułu podatku odroczonego tworzy się w wysokości równej niższej z kwot:</p> <p>1) kwoty ulgi podatkowej w odniesieniu do podatku dochodowego zapłaconego przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w jurysdykcji jej lokalizacji, którą przepisy obowiązujące w jurysdykcji lokalizacji tej jednostki pozwalają przenieść do rozliczenia na kolejne lata podatkowe począwszy od roku, w którym jednostka składowa wykazała stratę podatkową ze źródeł krajowych,</p> <p>2) kwoty stanowiącej iloczyn wykazanej straty podatkowej ze źródeł krajowych i nominalnej stawki podatkowej obowiązującej w jurysdykcji jednostki składowej – przeliczonej według minimalnej stawki podatkowej.</p>	
<p>Art. 92 ust. 7</p>	<p>Art. 92. 7. W przypadku restrukturyzacji grupy, aktywa od kwalifikowanej straty związane z przejmowanymi jednostkami składowymi podlegają rozliczeniu przez restrukturyzowaną grupę, w jurysdykcji w odniesieniu do której dokonano wyboru, określonego w ust. 1, przy czym jeżeli w wyniku restrukturyzacji grupa nie posiada jednostek składowych w tej jurysdykcji uznaje się, że nieodliczone aktywo od kwalifikowanej straty wynosi dla tej grupy i w odniesieniu do tej jurysdykcji zero.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 96 ust. 2</p>	<p>Art. 96. 2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy jednostka składowa:</p> <p>1) ustala kwalifikowany dochód (stratę) z uwzględnieniem korekt, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 lit. h oraz i, wynikających z ponownego obliczenia za poprzedni rok podatkowy lub lata podatkowe dochodu (straty) do opodatkowania podatkiem kwalifikowanym lub księgowego dochodu (straty) netto;</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>2) w roku podatkowym lub latach podatkowych poprzedzających rok podatkowy dokonuje odliczenia straty w opodatkowaniu podatkiem kwalifikowanym powstałej za rok podatkowy, przy czym przepis art. 98 stosuje się odpowiednio.</p>	
<p>Art. 99</p>	<p>Art. 99. 1. W przypadku gdy za rok podatkowy występuje, dla danej jurysdykcji, ujemna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych oraz nie występuje jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137, tworzy się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 3 pkt 1. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie ustala się dodatkowego podatku wyrównawczego zgodnie z art. 98.</p> <p>2. W przypadku, gdy za rok podatkowy występuje, dla danej jurysdykcji, ujemna kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych oraz jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto, tworzy się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w ust. 3 pkt 2. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, efektywna stawka podatkowa jest równa zero.</p> <p>3. Saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, za rok podatkowy jego utworzenia, jest równe wartości bezwzględnej następujących kwot:</p> <p>1) kwoty dodatkowego podatku wyrównawczego, obliczonego zgodnie z art. 98 ust. 2 – w przypadku, o którym mowa w ust. 1;</p> <p>2) ujemnej kwoty skorygowanych podatków kwalifikowanych ustalonych za ten rok – w przypadku, o którym mowa w ust. 2.</p> <p>4. Za rok podatkowy, w którym utworzono saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych koryguje się sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych o kwotę tego salda przez zwiększenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowiącej kwotę ujemną. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowi zwiększenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych do zera.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

	<p>5. W kolejnym roku podatkowym lub kolejnych latach podatkowych, w których występują jurysdykcyjny kwalifikowany dochód oraz dodatnia kwota skorygowanych podatków kwalifikowanych, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowi pomniejszenie sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych stanowiącej kwotę dodatnią. Pomniejszenie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, nie może przekraczać sumy skorygowanych podatków kwalifikowanych.</p> <p>6. O kwotę pomniejszającą zgodnie z ust. 5 sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych za rok podatkowy pomniejsza się saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych do wykorzystania w kolejnym roku podatkowym lub kolejnych latach podatkowych.</p> <p>7. W przypadku zbycia udziałów lub praw o podobnym charakterze w jednostce składowej, w wyniku czego dana jednostka przestaje być jednostką składową danej grupy, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych pomniejsza, zgodnie z ust. 5 sumę skorygowanych podatków kwalifikowanych obliczoną dla danej jurysdykcji z uwzględnieniem pozostałych jednostek składowych. W przypadku zbycia udziałów lub praw o podobnym charakterze we wszystkich jednostkach składowych w danej jurysdykcji, saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych pomniejsza sumę podatków skorygowanych dla danej jurysdykcji w pierwszym roku, w którym dana grupa międzynarodowa lub grupa krajowa posiada ponownie jednostki składowe w danej jurysdykcji.</p>	
<p>Art. 101 ust. 1</p>	<p>Art. 101. 1. Substrat majątkowo-osobowy stanowi suma obliczonych dla wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji kwot wyłączeń z tytułu płac oraz rzeczowych aktywów trwałych.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 101 ust. 4</p>	<p>Art. 101. 4. W ramach wyłączenia z tytułu płac kwalifikowane koszty płac można uwzględnić:</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego</p>

	<p>1) w przypadku gdy kwalifikowany pracownik znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej przez ponad 50% swojego ogólnego czasu pracy lub przez ponad 50% swojego czasu przeznaczanego na realizację zadań na zasadach współpracy innych niż umowa o pracę;</p> <p>2) w części, proporcjonalnie do czasu, w jakim kwalifikowany pracownik znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej, do jego ogólnego czasu pracy lub do jego czasu przeznaczanego na realizację zadań na zasadach współpracy innych niż umowa o pracę – w przypadku innym niż przypadek określony w pkt 1.</p>	podejścia do implementacji.
Art. 101 ust. 7-13	<p>Art. 101. 7. W celu obliczenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych przyjmuje się, że wartość bilansowa:</p> <p>1) na pierwszy dzień roku podatkowego aktywów lub praw nabytych w trakcie roku podatkowego wynosi zero;</p> <p>2) na ostatni dzień roku podatkowego aktywów lub praw zbytych albo wycofanych w trakcie roku podatkowego wynosi zero.</p> <p>8. W celu obliczenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych uwzględnia się wartości bilansowe tych aktywów:</p> <p>1) w pełnej wysokości – w przypadku gdy kwalifikowane rzeczowe aktywo trwałe znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej przez ponad 50% roku podatkowego;</p> <p>2) w części, proporcjonalnie do czasu, w jakim kwalifikowane rzeczowe aktywo trwałe znajduje się na terytorium jurysdykcji lokalizacji danej jednostki składowej, do czasu jego używania w danym roku podatkowym – w przypadku innym niż przypadek określony w pkt 1.</p> <p>9. W przypadku leasingu finansowego, środki trwałe będące przedmiotem umowy leasingu zalicza się do kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych korzystającego.</p> <p>10. W przypadku leasingu operacyjnego, środki trwałe będące przedmiotem umowy leasingu zalicza się do kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych korzystającego oraz finansującego, odpowiednio w częściach w jakich zaliczają te aktywa do swoich aktywów trwałych.</p> <p>11. Do celów ustalenia wartości bilansowej netto kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych uwzględnia się korekty konsolidacyjne z tytułu wyłączenia transakcji wewnątrz grupy.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>12. Odliczenie substratu majątkowo-osobowego dla danej jurysdykcji za rok podatkowy nie może przekroczyć kwoty kwalifikowanego jurysdykcyjnego dochodu netto obliczonego za ten rok. Substrat majątkowo-osobowy nieodliczony za rok podatkowy nie podlega odliczeniu w innych latach podatkowych oraz nie podlega odliczeniu od kwalifikowanych jurysdykcyjnych dochodów netto liczonych w odniesieniu do innych jurysdykcji niż jurysdykcja, o której mowa w zdaniu pierwszym.</p> <p>13. W substracie majątkowo-osobowym nie uwzględnia się kwalifikowanych kosztów płac oraz kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych jednostek składowych będących jednostkami inwestycyjnymi, ubezpieczeniowymi jednostkami inwestycyjnymi oraz bezpieczeństwaowymi jednostkami składowymi.</p>	
Art. 113 ust. 2	Art. 113. 2. Oceny spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie do każdego właściciela posiadającego udział własnościowy w jednostce pośredniczącej, o której mowa w ust. 1.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 113 ust. 6	Art. 113. 6. W sprawach nieuregulowanych w ust. 1-5 przepisy działu II stosuje się odpowiednio.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 114 ust. 5-6	<p>Art. 114. 5. Przez spółdzielnię zaopatrującą, o której mowa w ust. 1 pkt 1 lit. c, rozumie się spółdzielnię w rozumieniu ust. 4, która odsprzedaje nabyte towary i usługi swoim członkom.</p> <p>6. Oceny spełnienia warunków, o których mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do każdego właściciela jednostki dominującej najwyższego szczebla, o której mowa w tym przepisie, otrzymującego dywidendę podlegającą odliczeniu.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

<p>Art. 118 ust. 4</p>	<p>Art. 118. 4. Przez regulowany zakład ubezpieczeń wzajemnych, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, rozumie się towarzystwo ubezpieczeń wzajemnych określone w art. 102 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2024 r. poz. 838) albo podobny zakład ubezpieczeń, który ubezpiecza swoich członków na zasadzie wzajemności, działający zgodnie z przepisami obowiązującymi w jurysdykcji swojej lokalizacji i podlegający nadzorowi w tej jurysdykcji.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 119 ust. 2-4</p>	<p>Art. 119. 2. Spełnienie warunku o którym mowa w ust. 1 pkt 2, w zakresie wysokości opodatkowania według nominalnej stawki podatkowej nie niższej niż minimalna stawka podatkowa ustala się uwzględniając również podatki kwalifikowane naliczone przez jednostkę inwestycyjną lub ubezpieczeniową jednostką inwestycyjną w części przypadającej na dokonane przez nią wypłaty w przypadku, gdy zarówno jednostka będąca właścicielem takiej jednostki oraz ta jednostka podlegają opodatkowaniu z tytułu wypłat zysku oraz płatności równoważnych z wypłatą zysku.</p> <p>3. Przepis ust. 1 stosuje się odrębnie do poszczególnych jednostek będących właścicielami, dla których dokonano wyboru, o którym mowa w ust 1.</p> <p>4. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, przepis ten stosuje się w odniesieniu do wszystkich udziałów własnościowych jednostki będącej właścicielem jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 124 ust. 5</p>	<p>Art. 124. 5. W przypadku, gdy którykolwiek rok podatkowy, o którym mowa w ust. 2, obejmuje okres inny niż 12 miesięcy, kwoty, o których mowa w ust. 1 określa się w wysokości 1/12 za każdy rozpoczęty miesiąc roku podatkowego.</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

Art. 125	<p>Art. 125. 1. Na podstawie wyboru bezpiecznej przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego dokonano zgodnie z art. 137 dla jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) wszystkie jednostki lub jednostki składowe zlokalizowane w tej jurysdykcji, dla których podatnik globalnego podatku wyrównawczego obliczałby efektywną stawkę podatkową, podlegają opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym i podatek ten jest w całości wymagalny do zapłaty w rozumieniu art. 13 ust. 2; 2) jurysdykcja ta została wskazana w obwieszczeniu wydanym zgodnie z art. 2 ust. 7 jako jurysdykcja spełniająca wymagania bezpiecznych przystani dla kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego. <p>2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) każdej bezpieczeństwa jednostki składowej, która podlega w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, opodatkowaniu kwalifikowanym krajowym podatkiem wyrównawczym; 2) innych jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w rozdziale 2 działu II, zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek. 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 128 ust. 3	<p>Art. 128. 3. W sumie, o której mowa w ust. 1 pkt 2, nie uwzględnia się jednostek inwestycyjnych i ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych oraz jednostek joint venture i jednostek zależnych joint venture.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 131	<p>Art. 131. 1. W przypadku, gdy kwalifikowany globalny podatek wyrównawczy w odniesieniu do Rzeczypospolitej Polskiej oblicza się po raz pierwszy za późniejszy rok podatkowy niż rok, za który pierwszy raz oblicza się krajowy podatek wyrównawczy, w celu obliczenia jurysdykcyjnego krajowego podatku wyrównawczego wyznacza się ponownie pierwszy rok podatkowy.</p> <p>2. Za rok podatkowy, który zgodnie z ust. 1 stanowi ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<ol style="list-style-type: none"> 1) saldo ujemnych skorygowanych podatków kwalifikowanych, o którym mowa w art. 99 ust. 1 lub 2, wynosi zero; 2) przepisu art. 89 ust. 1 nie stosuje się w odniesieniu do rezerwy z tytułu podatku odroczonego, która została uwzględniona na potrzeby obliczenia krajowego podatku wyrównawczego oraz nie została ponownie ujęta do końca roku podatkowego bezpośrednio poprzedzającego ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy; przepis ten stosuje się do rezerw z tytułu podatku odroczonego, które zostały uwzględnione na potrzeby tego podatku za ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy lub lata podatkowe; 3) aktywo z tytułu kwalifikowanej straty, które powstało zgodnie z art. 92 ust. 1 za rok podatkowy poprzedzający ponownie wyznaczony pierwszy rok podatkowy, wynosi zero; 4) stosuje się odpowiednio przepis art. 130 ust. 2; 5) przepisu art. 130 ust. 4 nie stosuje się w przypadku, gdy aktywa z tytułu podatku odroczonego wynikające z pozycji wyłączonych z kwalifikowanego dochodu (straty) zostały uwzględnione w obliczeniu krajowego podatku wyrównawczego. 	
Art. 133 ust. 2	Art. 133. 2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 133 ust. 6	Art. 133. 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych prowadzi i aktualizuje w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu wykaz jurysdykcji, z którymi Rzeczpospolita Polska zawarła kwalifikowaną umowę o wymianie informacji o opodatkowaniu wyrównawczym.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 134	Art. 134. 1. Podatnicy:	Przepis wynika z obowiązku realizacji

<p>1) globalnego podatku wyrównawczego, 2) krajowego podatku wyrównawczego, 3) podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków</p> <p>- są obowiązani składać do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości należnego podatku - do końca osiemnastego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego, i w tym terminie wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego podatek wynikający z tego zeznania.</p> <p>2. Zeznania, o których mowa w ust. 1, za pierwszy rok podatkowy, o którym mowa w art. 130, składa się w terminie do końca dwudziestego pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu tego roku podatkowego. W tym samym terminie podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku wynikającego ze złożonego zeznania za ten rok podatkowy.</p> <p>3 Jeżeli należny podatek, o którym mowa w ust. 1, został obliczony w walucie innej niż złoty, kwotę tak obliczonego podatku przelicza się na złote według kursu średniego tej waluty ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego, za który ten podatek został obliczony.</p> <p>4. Zeznania, o których mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.</p> <p>5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych udostępni w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej obsługującego go urzędu ustalone wzory zeznań, o których mowa w ust. 1.</p> <p>6. Wzory zeznań, o których mowa w ust. 1, zawierają pozycje umożliwiające prawidłowe wykonanie przez podatników ich obowiązków, o których mowa w tym przepisie, w tym:</p> <p>1) nazwy, symbole oraz warianty formularzy; 2) dane identyfikacyjne podatnika - a w przypadku, o którym mowa w art. 135 ust. 1, także pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w tym przepisie; 3) informacje niezbędne do obliczenia należnych podatków, o których mowa w ust. 1, w tym - w przypadku, o którym mowa w art. 135 ust. 1, pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w tym przepisie; 4) pouczenia oraz objaśnienia, co do sposobu wypełniania, terminu i miejsca składania.</p>	<p>tw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
---	--

Art. 135	<p>Art. 135. 1. W przypadku, gdy co najmniej dwie jednostki składowe tej samej grupy, zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, są podatnikami tego samego podatku, o którym mowa w art. 134 ust. 1, jednostki te mogą dokonać wyboru, zgodnie z którym obowiązki określone w tym przepisie, będą realizowane przez jedną z tych jednostek składowych.</p> <p>2. Wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się na czas oznaczony nie dłuższy niż 5 lat, przy czym może on być dokonywany wielokrotnie.</p> <p>3. O dokonaniu wyboru, o którym mowa w ust. 1, podatnicy zawiadamiają właściwego naczelnika urzędu skarbowego nie później niż do upływu terminu złożenia zeznania za pierwszy rok podatkowy objęty okresem, na jaki dokonano tego wyboru. W przypadku niezłożenia tego zawiadomienia we wskazanym terminie dokonany wybór uznaje się za bezskuteczny.</p> <p>4. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, podatek wyznaczony zgodnie z tym przepisem składa, w imieniu swoim i pozostałych podatników, którzy dokonali tego wyboru, jedno zeznanie dotyczące właściwego podatku, o którym mowa w art. 134 ust. 1, w którym wykazuje podatek przypadający na każdego takiego podatnika oraz sumę tych podatków. W takim przypadku suma należnych podatków, o których mowa w art. 134 ust. 1, wykazana w zeznaniu złożonym przez podatnika wyznaczonego zgodnie z ust. 1 jest podatkiem należnym do zapłaty przez tego podatnika; zapłata tego podatku w wysokości przekraczającej podatek przypadający na pozostałych podatników, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1 nie stanowi dla nich przychodu w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych.</p> <p>5. Pozostali podatnicy, którzy dokonali wyboru, o którym mowa w ust. 1, odpowiadają solidarnie z podatnikiem wyznaczonym zgodnie z ust. 1 za zobowiązania z tytułu należnego podatku, o którym mowa w art. 1, za rok podatkowy objęty tym wyborem.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 136	<p>Art. 136. Do korekty informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, oraz zeznania, o którym mowa w art. 134 ust. 1, stosuje się przepisy działu III rozdziału 10 Ordynacji podatkowej z wyjątkiem przypadków skutkujących powstaniem dodatkowego podatku wyrównawczego.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego

		podejścia do implementacji.
Art. 137 ust. 5	Art. 137. 5. Wybór dotyczący włączenia udziałów własnościowych, o którym mowa w art. 63 ust. 1, obowiązuje przez okres pięciu lat podatkowych liczonych kolejno poczynawszy od roku podatkowego, za który dokonano tego wyboru, przy czym ten wybór jest nieodwoływalny w odniesieniu do takich udziałów własnościowych, z którymi jest związana strata uwzględniona przy obliczaniu kwalifikowanego dochodu (straty) jednostki składowej.	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 138	<p>Art. 138. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 oraz z 2024 r. poz. 232, 854 i 1222) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 16 w ust. 1 po pkt 15a dodaje się pkt 15b w brzmieniu: „15b) globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego, podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz. ...) oraz podatków równoważnych nakładanych w państwach innych niż Rzeczpospolita Polska;”;</p> <p>2) w art. 20 po ust. 2b dodaje się ust. 2c w brzmieniu: „2c. Przepisów ust. 1, 2, 2a i 2b nie stosuje się do kwalifikowanego globalnego podatku wyrównawczego, kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego, podatku pobieranego na podstawie kwalifikowanej zasady niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 139	<p>Art. 139. W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295 i 1598) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 37 dodaje się ust. 12 w brzmieniu:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>„12. Jednostka nie tworzy rezerw i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. z 2024 r. poz. ...).”;</p> <p>2) w art. 74 dodaje się ust. 4 w brzmieniu:</p> <p>„4. W przypadku jednostek podlegających opodatkowaniu na podstawie przepisów ustawy z dnia 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, okresy przechowywania, o których mowa w ust. 1 i 2, wynoszą co najmniej 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego.”;</p> <p>3) w załączniku nr 1 do ustawy w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia”:</p> <p>a) w ust. 1 w pkt 19 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 20 w brzmieniu:</p> <p>„20) informację, że do jednostki ma zastosowanie art. 37 ust. 12, na mocy którego jednostka nie tworzy rezerw i nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego związanych z globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia..... 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”,</p> <p>b) w ust. 2 w pkt 12 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 13 w brzmieniu:</p> <p>„13) informacje o kwotach z tytułu opodatkowania jednostki w bieżącym okresie sprawozdawczym globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”.</p>	
Art. 140	<p>Art. 140. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 13:</p> <p>a) w § 2:</p> <p>– po pkt 4 dodaje się pkt 4a w brzmieniu:</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

- „4a) organ właściwy w sprawach zmiany albo uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w art. 14t, w przypadkach, o których mowa w art. 14zd § 3,
- pkt 6 otrzymuje brzmienie:
- „6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających, w tym w zakresie opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”
- b) w § 2a po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:
- „1a) organ właściwy w sprawach wydawania, zmiany albo uchylecia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o których mowa w art. 14t;”
- 2) w art. 14a po § 1b dodaje się § 1c w brzmieniu:
- „§ 1c. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej nie może dotyczyć przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. ...).”
- 3) w art. 14b w § 2a w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:
- „3) dotyczące globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego oraz podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków w rozumieniu art. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.”
- 4) w dziale II po rozdziale 1a dodaje się rozdziały 1b i 1c w brzmieniu:

„Rozdział 1b

Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Art. 14t. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje interpretację przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego).

§ 2. Zainteresowanym, o którym mowa w § 1, jest zlokalizowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podatek globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków w rozumieniu przepisów ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

§ 3. Jeżeli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest zlokalizowanych kilku podatników krajowego podatku wyrównawczego lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków, za

zainteresowanego uznaje się podatnika wyznaczonego zgodnie z art. 135 ust. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

§ 4. Zainteresowanym jest również zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka lub jednostka składowa niezależnie od tego, czy jest podatnikiem o którym mowa w § 2, jeżeli ma interes prawny w interpretacji przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego, w szczególności w interpretacji przepisów dotyczących zakresu podmiotowego ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych.

Art. 14u. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć:

- 1) czynności planowanych lub
- 2) czynności rozpoczętych i niezakończonych, lub
- 3) czynności bezpośrednio powiązanych ze spełnieniem przez zainteresowanego obowiązków wynikających z ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w stosunku do których nie upłynął termin zapłaty podatku, o którym mowa w art. 1 ust. 1 tej ustawy.

§ 2. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera:

- 1) dane identyfikujące zainteresowanego;
- 2) adres siedziby zainteresowanego;
- 3) określenie przedmiotu wniosku, w tym:
 - a) wyczerpujące przedstawienie opisu czynności, o których mowa w § 1,
 - b) własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej czynności, o których mowa w § 1,
 - c) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy uczestniczących w czynnościach, o których mowa w § 1, w tym:
 - numery identyfikacji podatkowej, a jeżeli nie zostały nadane - inne numery identyfikacyjne wraz z określeniem ich rodzaju,
 - dane dotyczące miejsca ich siedziby lub zarządu,
 - dane dotyczące przedmiotu prowadzonej przez nie działalności,

- d) jurysdykcji w rozumieniu ustawy z dniao opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w których jednostki składowe grupy uczestniczące w czynnościach, o których mowa w § 1, są zlokalizowane,
- e) rodzaju jednostek składowych grupy, których dotyczy wnioszek,
- f) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy,
- g) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:
 - wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
 - opis strategii gospodarczej,
- h) opis przyjętych zasad lub polityki rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, o których mowa w § 1, stosowanych przez zainteresowanego i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w tych czynnościach,
- i) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynności, o których mowa w § 1,
- j) wskazanie wszystkich innych dokumentów lub informacji niezbędnych do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego, o którym mowa w lit. b.

§ 3. Zainteresowany składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy czynności objętej wnioskiem o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana opinia nie wywołuje skutków prawnych.

§ 4. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, o których mowa w § 1, które:

- 1) w dniu złożenia wniosku o opinię są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym,

o którym mowa w art. 20zb, albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1, w zakresie art. 20zt pkt 2a;

2) są już objęte opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która nie utraciła ważności.

§ 5. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w zakresie tych elementów czynności, o których mowa w § 1, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 119a § 1 lub

2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 6. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5, chyba że czynności przedstawione we wniosku odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające czynnościom przedstawionym we wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, wraz z wnioskiem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 7. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 5, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, nawet jeżeli wnioski zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 8. Na postanowienia wydane na podstawie § 4 i 5 przysługuje zażalenie.

§ 9. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego po uzyskaniu stanowiska:

1) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w przypadku gdy zainteresowany jest stroną zawartego porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zs § 1;

2) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku gdy zainteresowany jest stroną zawartej umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s.

§ 10. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może zwrócić się do zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe z zainteresowanym w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

§ 11. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół.

Art. 14v. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego niespełniający wymogów określonych w art. 14u § 1–3 lub innych wymogów określonych w przepisach prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 2. Na postanowienie wydane na podstawie § 1 przysługuje zażalenie.

Art. 14w. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiana są ważne przez 5 lat od dnia ich wydania.

Art. 14x. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera opis czynności przedstawionych we wniosku oraz ocenę stanowiska zainteresowanego wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko zainteresowanego jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie negatywnej oceny stanowiska zainteresowanego opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera również wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego zawiera pouczenie o treści art. 14zm oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 14y. § 1. Wniosek o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego podlega opłacie wstępnej i opłacie głównej.

§ 2. Opłata wstępna i opłata główna stanowią dochód budżetu państwa.

Art. 14z. § 1. Wysokość opłaty wstępnej wynosi 15 000 zł.

§ 2. Opłata wstępna jest wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty wstępnej wniosek pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Opłata wstępna podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku uiszczenia jej przez podmiot niebędący zainteresowanym w rozumieniu art. 14t § 2. Zwrot opłaty następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.

Art. 14za. § 1. Wysokość opłaty głównej nie może być niższa niż 15 000 zł i nie może przekroczyć 50 000 zł.

	<p>§ 2. Przy ustalaniu opłaty głównej uwzględnia się treść wniosku, w szczególności stopień jego skomplikowania, liczbę poruszonych zagadnień i przedstawionych czynności, a także koszty sporządzenia projektu opinii.</p> <p>§ 3. Wysokość opłaty, o której mowa w § 1, jest określana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.</p> <p>§ 4. Opłata główna jest wnoszona na rachunek Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 14 dni, licząc od dnia, w którym postanowienie w sprawie wysokości opłaty głównej stało się ostateczne.</p> <p>§ 5. W przypadku nieuiszczenia w terminie opłaty głównej wnioski pozostawia się bez rozpatrzenia w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.</p> <p>§ 6. Opłata główna podlega zwrotowi w odpowiedniej części wyłącznie w przypadku uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej –. Zwrot kwoty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie.</p> <p>Art. 14zb. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego jest wydawana bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 8 miesięcy od dnia złożenia wniosku.</p> <p>§ 2. Do powyższego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 14zg § 4, art. 14zh § 3i art. 139 § 4, oraz dni, w których wystąpiła awaria e-Urzędu Skarbowego, w przypadku, o którym mowa w art. 35e ust. 4a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej(Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.¹⁾).</p> <p>Art. 14zc. § 1. Pisma w sprawie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego składa się i doręcza wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym, z zastrzeżeniem art. 35e ust. 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.</p> <p>§ 2. Dokumenty, które nie mogą być doręczone za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym lub których doręczenie w postaci fizycznej jest niezbędne do rozpatrzenia wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego są doręczane zgodnie z art. 144 § 1b i 1c.</p> <p>Art. 14zd. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu, w okresie ważności opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w całości albo w części:</p>	
--	---	--

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2023 r. poz. 556, 588, 641, 658, 760, 996, 1059, 1193, 1195, 1234, 1598, 1723 i 1860 oraz z 2024 r. poz. 850, 863, 879 i 1222.

- 1) zmienić wydaną opinię, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość w szczególności po uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
- 2) uchylić wydaną opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 14u § 5 i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z żądaniem zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość lub spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 14u § 5.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejąć do dalszego prowadzenia, w drodze postanowienia, postępowanie w sprawie zmiany albo uchylenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego wszczęte przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 4. Zmiana opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego następuje w odniesieniu do czynności opisanych we wniosku, na podstawie których została wydana zmieniona opinia.

§ 5. Uchylenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 6. Zmianę opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo jej uchylenie doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo jego następcy prawnemu.

Art. 14ze. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego wygasa z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów prawa dotyczących opodatkowania wyrównawczego zastosowanych w opinii, w zakresie w jakim opinia staje się niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego następuje z dniem wejścia w życie przepisów, z którymi ta opinia stała się niezgodna.

Art. 14zf. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może w toku postępowania zasięgnąć opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego, zwanej dalej „Radą GloBE”, w szczególności w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Eroзии Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

§ 2. Występując o opinię, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przekazuje Radzie GloBE kopię wniosku o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego wraz z własnym stanowiskiem w sprawie. O wystąpieniu o opinię Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej niezwłocznie informuje zainteresowanego.

Art. 14zg. § 1. Rada GloBE może zwrócić się do zainteresowanego oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Zainteresowany może z własnej inicjatywy przedłożyć Radzie GloBE swoje stanowisko na piśmie. Zainteresowany może załączyć do pisma dokumenty o charakterze pomocniczym.

§ 3. Rada GloBE wydaje na piśmie opinię wraz z uzasadnieniem.

§ 4. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 2 miesięcy od dnia otrzymania wystąpienia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę GloBE na udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy przez zainteresowanego lub Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 5. Opinię doręcza się Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 6. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie jest związany treścią opinii Rady GloBE.

Art. 14zh. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może w toku postępowania wnioskować w zakresie, o którym mowa w art. 14u § 1, o przekazanie informacji będących w posiadaniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla zainteresowanego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego.

§ 2. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może wykorzystać informacje uzyskane od organów wskazanych w § 1 na potrzeby rozpatrywania innych wniosków o opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego dotyczących takiego samego zagadnienia.

§ 3. Informacje są przekazywane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie miesiąca.

§ 4. Do procedury wnioskowania o przekazanie informacji przepisy art. 209 § 1, 2 i 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 14zi. § 1. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zmiana opinii, uchylenie opinii, uchylenie zmiany opinii oraz postanowienie wydane na podstawie art. 14u § 5 wraz z informacją o dacie ich

doręczenia są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących ich przedmiotem.

§ 2. Opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zmiana opinii oraz postanowienie wydane na podstawie art. 14u § 5 są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty wskazane w treści opinii oraz danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa. W Biuletynie Informacji Publicznej zamieszcza się informacje o okresie ważności opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz jej zmiany, jak również informacje o ich uchyleniu.

§ 3. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zamieszcza się informacje o nieprawidłowych opiniach w sprawie opodatkowania wyrównawczego, które z powodu likwidacji lub rozwiązania zainteresowanego, dla którego została wydana opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego, nie mogą zostać zmienione.

Art. 14zj. § 1. Zastosowanie się do ważnej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego przed jej zmianą albo uchyleniem lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, a także nieuwzględnienie tej opinii w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie może szkodzić zainteresowanemu,.

§ 2. W zakresie związanym z zastosowaniem się do opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która została zmieniona albo uchylona, lub opinii nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach się umarza oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Art. 14zk. W przypadku gdy skutki podatkowe związane z czynnościami będącymi przedmiotem opinii miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, zastosowanie się do tej opinii lub interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 14zl. § 1. Zastosowanie się do ważnej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, która następnie została zmieniona albo uchylona, lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym z czynności będących przedmiotem opinii, jeżeli:

- 1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do opinii, która uległa zmianie albo uchyleniu, lub opinii nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz
- 2) skutki podatkowe związane z czynnościami przedstawionymi we wniosku, które odpowiadają czynnościom będącym przedmiotem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną lub doręczono zmienioną opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

§ 3. Na wniosek podatnika, który zastosował się do opinii, w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo określa wysokość nadpłaty w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika na piśmie o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informacje, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku wynikającego z opinii uchylonej przez orzeczenie.

Art. 14zm. § 1. Przepisów art. 14zj–14zl nie stosuje się, jeżeli czynności będące przedmiotem opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego stanowią element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2. Przepisów art. 14zj–14zl nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 jest skutkiem zastosowania się do interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Art. 14zn. W sprawach dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2 i 4, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 § 1 i 3 oraz przepisy rozdziałów 3a, 5-7, 9, 10, 14, 16 i 23 działu IV.

Rozdział 1c

Rada do spraw Opodatkowania Wyrównawczego

Art. 14zo. § 1. Rada GloBE jest niezależnym organem, którego zadaniem jest opiniowanie spraw z zakresu przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w tym ich stosowania w indywidualnych sprawach na gruncie przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD,.

§ 2. Zadaniem Rady GloBE jest także opiniowanie projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z opodatkowaniem wyrównawczym.

Art. 14zp. § 1. Radę GloBE powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada GloBE działa do dnia powołania Rady GloBE kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż przez 6 miesięcy od dnia upływu jej kadencji.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje przewodniczącego Rady GloBE spośród członków Rady GloBE.

§ 3. Przewodniczący pełni funkcję do końca kadencji Rady GloBE. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 2.

Art. 14zq. § 1. W skład Rady GloBE wchodzi:

- 1) 4 osoby delegowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, będące pracownikami urzędu obsługującego tego ministra;
- 2) 2 osoby powołane spośród pracowników uczelni, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2024 r. poz. 534);
- 3) 2 osoby będące doradcami podatkowymi, delegowane przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, będące członkami Krajowej Izby Doradców Podatkowych;

- 4) 2 osoby będące biegłymi rewidentami, delegowane przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów, będące członkami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;
- 5) 1 osoba posiadająca aktywny certyfikat wydany przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych, zrzeszona w tym Instytucie.

§ 2. Do Rady GloBE może być powołana osoba, która:

- 1) ma wiedzę oraz co najmniej 5-letnie doświadczenie w zakresie prawa podatkowego, prawa gospodarczego oraz rachunkowości lub wiedzę oraz co najmniej 5-letnie doświadczenie w jednej z następujących dziedzin: systemu finansowego, międzynarodowego prawa gospodarczego, wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy OECD, dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady GloBE;
- 2) ma obywatelstwo polskie;
- 3) korzysta z pełni praw publicznych;
- 4) ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 6) jest nieskazitelnego charakteru.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady GloBE ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 2–4, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po uzyskaniu przedstawionej na piśmie opinii podmiotów zatrudniających lub delegujących te osoby, a w przypadku osoby, o której mowa w § 1 pkt 5, po uzyskaniu na piśmie opinii podmiotu zrzeszającego.

§ 4. Przed powołaniem w skład Rady GloBE osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 1–5.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady GloBE, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady GloBE. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.

Art. 14zr. § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie GloBE wygasa w razie śmierci członka.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odwołuje członka Rady GloBE z uwagi na utratę przez niego cechy, o której mowa w art. 14zq § 2 pkt 6, po zasięgnięciu opinii Rady GloBE. Uchwała w przedmiocie wyrażenia opinii przez Radę GloBE może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady GloBE. Członek Rady GloBE, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady GloBE w tym głosowaniu.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odwołuje członka Rady GloBE w przypadku:

- 1) utraty warunków będących podstawą powołania, o których mowa w art. 14zq § 1 i 2;
- 2) nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania;
- 3) skazania prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe;
- 4) choroby trwale uniemożliwiającej sprawowanie przez niego funkcji;
- 5) złożenia wniosku o odwołanie ze składu Rady GloBE przez podmiot delegujący;
- 6) złożenia przez niego wniosku o odwołanie.

§ 4. Przez utratę warunków będących podstawą powołania członków Rady GloBE, o których mowa w art. 14zq § 1 pkt 1 i 2, rozumie się rozwiązanie stosunku pracy z podmiotem zatrudniającym w chwili powołania do pełnienia funkcji członka Rady GloBE.

§ 5. W przypadku przeniesienia służbowego członka Rady GloBE, o którym mowa w art. 14zq § 1 pkt 1, do pracy w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej lub służby w Służbie Celno-Skarbowej kontynuowanie członkostwa w Radzie GloBE jest możliwe po wyrażeniu zgody przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 6. Przez utratę warunków będących podstawą powołania członków Rady GloBE, o których mowa w art. 14zq § 1 pkt 3-5, rozumie się skreślenie z listy doradców podatkowych, rejestru biegłych rewidentów i utraty aktywnego certyfikatu wydanego przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych.

Art. 14zs. § 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie GloBE lub odwołanie członka Rady GloBE nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady GloBE uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady GloBE, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygaśnięcia, pełni funkcję do upływu kadencji Rady GloBE.

Art. 14zt. § 1. Przewodniczący Rady GloBE:

- 1) kieruje jej pracami;
- 2) zwołuje posiedzenia Rady GloBE;
- 3) wyznacza nie więcej niż pięciu członków Rady GloBE, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady GloBE co do spraw z zakresu przepisów dotyczących opodatkowania wyrównawczego;
- 4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę GloBE terminowi określönemu w art. 14zg § 4, podaje przyczyny tego uchybienia oraz wskazuje członków Rady GloBE, którzy się do tego przyczynili.

§ 2. Stanowisko co do spraw z zakresu przepisów dotyczących podatku wyrównawczego w rozumieniu art. 1 ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w tym ich stosowania na gruncie przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości, oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez działające przy OECD Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku, Rada GloBE przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady GloBE.

§ 3. Szczegółowy tryb pracy Rady GloBE jest określony w regulaminie uchwalonym przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy jej składu..

§ 4. Obsługę prac Rady GloBE zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady GloBE są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 5. Sekretarz Rady GloBE jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady GloBE może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.

§ 6. Do zadań sekretarza Rady GloBE należy organizacja posiedzeń Rady GloBE, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady GloBE oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady GloBE.

§ 7. Sekretarz może uczestniczyć w posiedzeniach Rady GloBE bez prawa głosu.

Art. 14zu. Opinie Rady GloBE są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych po usunięciu danych identyfikujących zainteresowanego oraz inne podmioty wskazane w jej treści.

Art. 14zv. Do wyłączenia członków Rady GloBE w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2.

Art. 14zw. § 1. Przewodniczącemu oraz sekretarzowi Rady GloBE przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady GloBE, pozostałym członkom Rady GloBE przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym uczestniczyli w posiedzeniu Rady GloBE.

§ 2. Członkom Rady GloBE przysługuje:

- 1) wynagrodzenie za sporządzenie opinii Rady GloBE;
- 2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty.

§ 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 14zg § 4 członkowi Rady GloBE, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii.

§ 4. Wysokość wynagrodzenia, o którym mowa w § 1 i § 2 pkt 1, nie może przekroczyć dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) wysokość wynagrodzeń, o których mowa w § 1 i § 2 pkt 1, biorąc pod uwagę zakres obowiązków przewodniczącego, sekretarza Rady GloBE i pozostałych członków GloBE oraz szacunkowy nakład ich pracy;
 - 2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady GloBE w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady GloBE oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną wysokość tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.”;
- 5) w art. 20zb po pkt 1 dodaje się pkt 1a w brzmieniu:
„1a) opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o którym mowa w ustawie z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych;”;
- 6) w art. 20zc po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu:

„§ 3a. Do porozumienia podatkowego w sprawie, o której mowa w art. 20zb pkt 1a, przepisy art. 14t, art. 14u § 1, 2 i 10, art. 14w, art. 14z § 1, 3 oraz art. 14za § 2 5 i 6 stosuje się odpowiednio, przy czym:

- 1) opłaty, o których mowa w art. 14z i art. 14za, pobiera się po zawarciu porozumienia w wysokości 50% kwot, o których mowa w art. 14z i art. 14za;
- 2) obowiązek przedstawienia dokumentów lub informacji, o których mowa w art. 14u § 2 i 10, nie dotyczy dokumentów lub informacji przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ramach realizacji współdziałania.”;
- 7) w art. 20zd:
 - a) w pkt 1 wyrazy „o której mowa w art. 20zb pkt 1” zastępuje się wyrazami „o której mowa w art. 20zb pkt 1 i 1a”,
 - b) w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) Rady GloBE – w przypadku porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 20zb pkt 1a, przy czym przepis art. 14zf i art. 14zg stosuje się odpowiednio.”;
- 8) w art. 20zt po pkt 2 dodaje się pkt 2a w brzmieniu:

„2a) opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, przy czym w zakresie nieuregulowanym w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14t oraz art. 14u § 1, 2 i 10”;
- 9) w art. 59 w § 1 w pkt 10 po wyrazach „art. 14m” dodaje się wyrazy „lub art. 14zl”;
- 10) w art. 70 po § 1a dodaje się § 1b w brzmieniu:

„§ 1b. Zobowiązanie podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu na podstawie przepisów ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego.”;
- 11) w art. 119o w § 1 w pkt 3 wyrazy „szkół wyższych” zastępuje się wyrazem „uczelni”;
- 12) w art. 119 w § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej, z wyłączeniem opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w rozdziale 6.”;

13) w art. 119x w § 5 uchyla się zdanie drugie;

14) w dziale IIIA dodaje się rozdział 6 w brzmieniu:

„Rozdział 6.

Opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego

Art. 119zfp. § 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.

§ 2. Zainteresowanym, o którym mowa w § 1, jest zainteresowany w rozumieniu art. 14t.

§ 3. Wniosek o opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego może dotyczyć czynności planowanej lub rozpoczętej i niezakończonych.

Art. 119zfq. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, oraz zastosowania do tych czynności art. 119a § 1, w tym:

- 1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
- 2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 3) wyczerpujący opis czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 4) NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 11a odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu w celu nadania NSP;
- 5) wskazanie celów, których realizacji mają służyć czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, ;
- 6) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;
- 7) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
- 8) wskazanie innych niż w pkt 7 korzyści podatkowych, niepodlegających ocenie określonej w art. 119za pkt 2, których osiągnięcie jest uzależnione pośrednio od dokonania czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3;

- | | | |
|--|--|--|
| | <p>9) wskazanie innych czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, od których pośrednio jest uzależnione osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 7 i 8;</p> <p>10) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie;</p> <p>11) pozostałe dane, w tym w szczególności:</p> <ul style="list-style-type: none">a) dane identyfikacyjne jednostek składowych grupy uczestniczących w czynnościach, o których mowa w art. 119zfp § 3, w tym:<ul style="list-style-type: none">– numery ich identyfikacji podatkowej, a jeżeli te numery nie zostały nadane – inne numery identyfikacyjne wraz z określeniem ich rodzaju,– dane dotyczące miejsca ich siedziby lub zarządu,– dane dotyczące przedmiotu prowadzonej przez nie działalności,b) jurysdykcje w rozumieniu ustawy z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, w których jednostki składowe grupy uczestniczące w czynnościach, o których mowa w art. 119zfp § 3, są zlokalizowane,c) rodzaje jednostek składowych grupy, których dotyczy wnioski,d) informację na temat ogólnej struktury korporacyjnej grupy, w tym w zakresie udziałów konsolidujących w jednostkach składowych tej grupy będących w posiadaniu innych jednostek składowych tej grupy,e) opis podstawowej działalności zainteresowanego, w tym:<ul style="list-style-type: none">– wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,– opis strategii gospodarczej,f) opis przyjętych zasad lub polityki rachunkowości w zakresie, w jakim mają one zastosowanie do czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, stosowanych przez wnioskodawcę i pozostałe jednostki składowe uczestniczące w tych czynnościach,g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3 ,h) wskazanie wszystkich innych dokumentów lub informacji niezbędnych do dokonania oceny stanowiska zainteresowanego. | |
|--|--|--|

§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, który nie spełnia wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych w przepisach prawa, do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do zainteresowanego o wyjaśnienie wątpliwości co do treści wniosku o opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub zorganizować z zainteresowanym spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

§ 5. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół.

Art. 119zfr. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, nie ma zastosowania przepis art. 119a § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli okoliczności przedstawione we wniosku wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie przepis art. 119a § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie przepis art. 119a § 1.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 119zfs. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Art. 119zft. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis czynności, których dotyczył wniosek;
- 2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, nie ma zastosowania przepis art. 119a;
- 3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.
Art. 119zfu. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 12 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.
§ 2. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.
Art. 119zfv. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 65 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.
§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:
 - 1) wycofania wniosku w terminie 6 miesięcy od dnia jego złożenia – w połowie;
 - 2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, zwrot opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego.
§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 265 § 1 pkt 1 i 3, obciążają wnioskodawcę.
Art. 119zfw. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
Art. 119zfx. § 1. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
§ 2. Informacja, o której mowa w § 1, zawiera w szczególności zwięzły opis czynności będących przedmiotem opinii oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie może zawierać

danych identyfikujących lub pozwalających na zidentyfikowanie zainteresowanego lub innych podmiotów wskazanych w jej treści.

Art. 119zfy. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii organu właściwego w sprawie porozumienia, jeżeli:

- 1) okoliczności przedstawione we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego świadczą, że do korzyści podatkowej wskazanej we wniosku, wynikającej z czynności, o których mowa w art. 119zfp § 3, może mieć zastosowanie zawarte porozumienie inwestycyjne w zakresie, o którym mowa w art. 20zt pkt 1a, albo w zakresie tej korzyści podatkowej organ właściwy w sprawie porozumienia odmówił zawarcia tego porozumienia lub
- 2) zainteresowany jest stroną postępowania w przedmiocie zawarcia porozumienia inwestycyjnego w zakresie czynności opisanych we wniosku.

§ 2. Jeżeli z opinii organu właściwego w sprawie porozumienia wynika, że istnieją przeszkody do rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 3. Do zasięgnięcia opinii organu właściwego w sprawie porozumienia przepisy art. 209 § 1–4 i 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfg. Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w przypadku wycofania wniosku o jej wydanie albo wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii, przepisy art. 208 oraz art. 210–212 stosuje się odpowiednio.

Art. 119zfga. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w art. 119zfg § 1, który zawiera dane określone w tych przepisach oraz oświadczenie wskazane w art. 14b § 4, a także umożliwi wskazanie danych, o których mowa w art. 14r § 2, oraz dokumentacji, o której mowa w art. 119zfg § 2, jak również sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 119zfv, mając na względzie konieczność ujednoczenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

	<p>Art. 119zfb. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 14u § 3 i 4, art. 14zd § 1 pkt 2 i § 4–6, art. 14za § 5, art. 14zi, art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3, 3b i 9, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1–2 i 4, art. 170, art. 171, art. 187 § 3, art. 189 § 3, art. 197 § 1 i 3, art. 213–215 oraz przepisy działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 9, 10, 14, 16 i 23.”;</p> <p>15) w art. 239d w § 1 po wyrazach „art. 14m § 3” dodaje się wyrazy „lub art. 14zl § 3”;</p> <p>16) w art. 294:</p> <p>a) w § 1 pkt 7 otrzymuje brzmienie: „7) członkowie Rady GloBE i Rady;”,</p> <p>b) w § 3 słowa „w Radzie” zastępuje się słowami „w Radzie GloBE i Radzie”;</p> <p>17) w art. 297g pkt 2 otrzymuje brzmienie: „2) Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie, w jakim jest to niezbędne do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych opinii, o której mowa w art. 14b § 5f pkt 1 i art. 14u § 9 pkt 1;”.</p>	
Art. 141	<p>Art. 141. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, 850 i 879) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) do tytułu ustawy dodaje się odnośnik nr 1 w brzmieniu: „1) Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii (Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022 r., str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 13 z 16.01.2023, str.9).”;</p> <p>2) po art. 56e dodaje się art. 56f w brzmieniu: „Art. 56f. § 1. Podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. poz.), lub nie składa jej za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub składa ją niezgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego,</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.</p> <p>§ 2. Podatnik, który w informacji, o której mowa w § 1, podaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze grzywny do 480 stawek dziennych.</p> <p>§ 3. Podatnik, który wbrew obowiązкови nie składa w terminie właściwemu organowi informacji, o której mowa w § 1, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.</p> <p>§ 4. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”;</p> <p>3) po art. 80g dodaje się art. 80h w brzmieniu:</p> <p>„Art. 80h. § 1. Kto, wbrew obowiązкови, nie przekazuje w terminie właściwemu organowi podatkowemu danych, o których mowa w art. 133 ust. 7 ustawy z dnia o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.</p> <p>§ 2. W wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.”.</p>	
Art. 142	<p>Art. 142. W ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 3 w § 2 pkt 4a otrzymuje brzmienie:</p> <p>„4a) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających, opinie w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinie zabezpieczające w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowy wydania opinii zabezpieczających w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”;</p> <p>2) art. 57a otrzymuje brzmienie:</p> <p>„Art. 57a. Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinia zabezpieczająca i odmowa wydania opinii zabezpieczającej, opinia w sprawie opodatkowania wyrównawczego oraz opinia zabezpieczająca w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowa wydania</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.”;</p> <p>3) w art. 146 w § 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie: „Sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt, interpretację, opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego, opinię zabezpieczającą w sprawie opodatkowania wyrównawczego i odmowę wydania opinii zabezpieczającej w sprawie opodatkowania wyrównawczego albo stwierdza bezskuteczność czynności.”.</p>	
Art. 143	<p>Art. 143. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.²⁾) wprowadza się następujące zmiany:</p> <p>1) w art. 22 w ust. 1 po pkt 2a dodaje się pkt 2b w brzmieniu: „2b) prowadzenie spraw dotyczących opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego;”;</p> <p>2) w art. 35b w ust. 1 w pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie: „a) pism w sprawach dotyczących wydawania przez organy KAS wiążących informacji stawkowych, interpretacji ogólnych, interpretacji indywidualnych i opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, w tym w zakresie określonym w art. 35a ust. 1,”.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2023 r. poz. 641, 658, 760, 996, 1059, 1193, 1195, 1234, 1598, 1723 i 1860.

Art. 144	<p>Art. 144. W ustawie z dnia 23 maja 2024 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r. poz. 879) po art. 11 dodaje się art. 11a w brzmieniu:</p> <p>„Art. 11a. Listę państw i terytoriów, o której mowa w art. 75a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1, obowiązującą za 2023 r. ogłasza się w terminie do dnia 31 grudnia 2024 r.”.</p>	Przepis wynika z konieczności wprowadzenia podstawy do publikacji listy państw i terytoriów za 2023 r. na potrzeby automatycznej wymiany informacji o sprzedawcach.
Art. 145	<p>Art. 145. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) całkowitych przychodach – rozumie się przez to sumę osiągniętych przychodów dla danej jurysdykcji, wykazanych w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów; 2) kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów – rozumie się przez to: <ol style="list-style-type: none"> a) informację o grupie podmiotów, o której mowa w art. 127, jeżeli została przygotowana na podstawie kwalifikowanego sprawozdania finansowego, albo b) informację o grupie podmiotów, która byłaby przygotowana na podstawie kwalifikowanego sprawozdania finansowego, gdyby właściwa jednostka była zobowiązana do przygotowania takiej informacji zgodnie z przepisami CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3 jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla, a w przypadku braku takich przepisów w tej jurysdykcji, na podstawie standardu wynikającego z właściwych dokumentów Otwartych Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działających przy OECD w zakresie Akcji nr 13 BEPS; 3) kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym – rozumie się przez to: <ol style="list-style-type: none"> a) księgi jednostki składowej służące sporządzeniu skonsolidowanego sprawozdania grupy, b) sprawozdanie finansowe jednostki składowej, sporządzone zgodnie z akceptowalnym lub zatwierdzonym standardem rachunkowości, zawierające wiarygodne informacje wprowadzone na podstawie tego standardu, 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>c) księgi jednostki używane do przygotowania informacji o grupie podmiotów, o której mowa w art. 127 ust. 5, w przypadku jednostek, które nie są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu grupy wyłącznie ze względu na ich niewielki rozmiar lub nieistotność, lub</p> <p>d) sprawozdanie finansowe centrali, które pozwala przypisać całkowity przychód, zysk przed opodatkowaniem oraz uproszczone podatki kwalifikowane do stałego zakładu albo księgi stałego zakładu przygotowane w celach zarządczych, o ile pozwalają przypisać całkowity przychód, zysk przed opodatkowaniem oraz uproszczone podatki kwalifikowane do tego stałego zakładu – w przypadku gdy dla stałego zakładu nie przygotowuje się kwalifikowanego sprawozdania finansowego wskazanego w lit. a-c;</p> <p>4) niezrealizowanej stracie netto z tytułu wartości godziwej – rozumie się przez to sumę wszystkich strat wynikających ze zmian wartości godziwej udziałów własnościowych z wyjątkiem inwestycji portfelowych, pomniejszoną o wszelkie zyski wynikające z takich zmian;</p> <p>5) uproszczonej minimalnej stawce podatkowej – rozumie się przez to:</p> <p>a) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2024 r. – 15%,</p> <p>b) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2025 r. – 16%,</p> <p>c) dla roku podatkowego rozpoczynającego się w 2026 r. – 17%;</p> <p>6) uproszczonej efektywnej stawce podatkowej – rozumie się przez to kwotę obliczoną według wzoru:</p> $\frac{\text{uproszczone podatki kwalifikowane wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w danej jurysdykcji}}{\text{zysk przed opodatkowaniem dla tej jurysdykcji}} \times 100\%$ <p>7) uproszczonych podatkach kwalifikowanych – rozumie się przez to kwotę podatku dochodowego w części bieżącej oraz odroczonej wykazaną w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym, z wyłączeniem kwot przypadających na:</p> <p>a) podatki inne niż podatki kwalifikowane,</p> <p>b) niepewne pozycje podatkowe;</p> <p>8) zysku przed opodatkowaniem – rozumie się przez to zysk (stratę) przed opodatkowaniem, dla danej jurysdykcji, wykazany w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów.</p>	
--	---	--

<p>Art. 146</p>	<p>Art. 146. 1. Na podstawie wyboru tymczasowej bezpiecznej przystani CBCR dokonanego zgodnie z art. 137 dla danej jurysdykcji nie oblicza się globalnego podatku wyrównawczego, krajowego podatku wyrównawczego, lub podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków , jeżeli dla tej jurysdykcji:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nadwyżka zysku nie wynosi więcej niż zero, przy czym: <ol style="list-style-type: none"> a) jurysdykcyjny kwalifikowany dochód netto ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tej jurysdykcji, b) substrat majątkowo-osobowy oblicza się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi jednostkami w rozumieniu zarówno przepisów ustawy, jak i przepisów CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3, i są zlokalizowane w tej jurysdykcji, lub 2) możliwy jest wybór wyłączenia <i>de minimis</i>, o którym mowa w art. 124 ust. 1, przy czym: <ol style="list-style-type: none"> a) średni trzyletni kwalifikowany przychód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji ustala się w kwocie równej całkowitym przychodom dla tej grupy w tej jurysdykcji dla danego roku podatkowego, b) średni trzyletni jurysdykcyjny kwalifikowany dochód wszystkich jednostek składowych zlokalizowanych w tej jurysdykcji ustala się w kwocie równej zyskowi przed opodatkowaniem dla tej grupy w tej jurysdykcji dla danego roku podatkowego, c) wyłączenie <i>de minimis</i> stosuje się uwzględniając jedynie jednostki składowe, które są takimi jednostkami w rozumieniu przepisów ustawy, lub 3) uproszczona efektywna stawka podatkowa jest równa lub wyższa od uproszczonej minimalnej stawki podatkowej. <ol style="list-style-type: none"> 2. Jeżeli kwota niezrealizowanej straty netto z tytułu wartości godziwej przekracza 50 000 000 euro w danej jurysdykcji, kwota ta pomniejsza kwotę zysku przed opodatkowaniem. 3. Wyboru , o którym mowa w ust. 1, dokonuje się odrębnie w odniesieniu do jednostek o szczególnym charakterze, o których mowa w rozdziale 2 działu II, zlokalizowanych w jurysdykcji, o której mowa w ust. 1, z uwzględnieniem przepisów szczególnych ich dotyczących, przy czym grupa joint venture jest obowiązana korzystać z kwalifikowanych sprawozdań finansowych. 4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do: <ol style="list-style-type: none"> 1) bezpieczeństwa jednostek składowych; 	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
-----------------	--	---

- | | |
|--|--|
| <p>2) grup o kilku jednostkach dominujących, jeżeli taka grupa nie składa jednej kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów zawierającej informacje o wszystkich grupach wchodzących w jej skład;</p> <p>3) jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki składowe, w odniesieniu do których dokonano wyboru, o którym mowa w art. 116.</p> <p>5. W przypadku jednostki dominującej najwyższego szczebla będącej jednostką pośredniczącą wybór, o którym mowa w ust. 1, jest ograniczony do kwoty zrealizowanego zysku przed opodatkowaniem nieprzypadającej na udziały własnościowe właściciela, o którym mowa w art. 113 ust. 1.</p> <p>6. W przypadku jednostki dominującej najwyższego szczebla objętej systemem odliczanej dywidendy, o którym mowa w art. 114, wybór, o którym mowa w ust. 1, jest ograniczony do kwoty zrealizowanego zysku przed opodatkowaniem nieprzypadającej na udziały własnościowe właściciela otrzymującego dywidendę, o którym mowa w art. 114 ust. 1.</p> <p>7. W przypadku jednostki inwestycyjnej oraz ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej wyboru, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się w odniesieniu do jurysdykcji, w której jest zlokalizowana ta jednostka zgodnie z przepisami CBCR w rozumieniu art. 127 ust. 3, lub jednostki będące ich właścicielami, pod warunkiem sporządzenia przez te jednostki odrębnych obliczeń, o których mowa w rozdziale 2 działu II, art. 118 lub art. 119. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody oraz wszelkie odpowiadające tym przychodom podatki są uwzględniane wyłącznie w odniesieniu do tej jurysdykcji, w której są zlokalizowane jednostki będące właścicielami, proporcjonalnie do przypadających na nie udziałów własnościowych.</p> <p>8. Jeżeli wobec jednostki inwestycyjnej lub ubezpieczeniowej jednostki inwestycyjnej nie dokonano wyborów, o których mowa w art. 118 lub art. 119, i są one zlokalizowane w jurysdykcji, w której są zlokalizowane wszystkie jednostki będące ich właścicielami, to w odniesieniu do tej jurysdykcji można zastosować wybór, o którym mowa w ust. 1, oraz nie sporządza się odrębnych obliczeń, o których mowa w ust. 7.</p> <p>9. Jeżeli po dniu 15 grudnia 2022 r. jednostka składowa, zawarła porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności, dokonując obliczeń, o których mowa w ust. 1, należy dokonać następujących korekt:</p> <p>1) wyłączyć kwotę wydatków lub strat powstających w skutek porozumień, o których mowa w ust. 12 i 14, z ustalania kwoty zysku przed opodatkowaniem, z uwzględnieniem ust. 18;</p> <p>2) wyłączyć kwotę podatku dochodowego w części bieżącej powstającą w skutek porozumienia, o którym mowa w ust. 16, z kwoty podatku dochodowego w części bieżącej.</p> | |
|--|--|

	<p>10. Porozumienie uznaje się za zawarte po dniu 15 grudnia 2022 r., jeżeli po tym dniu:</p> <ol style="list-style-type: none">1) zawarto nowe porozumienie lub2) porozumienie zostało zmienione lub dokonano cesji wszystkich praw i obowiązków wynikających z tego porozumienia, lub3) faktyczne wykonanie porozumienia różni się od jego faktycznego wykonania przed tym dniem, lub4) zmieniono zasady ujmowania księgowego pozycji związanych tym porozumieniem. <p>11. Przez porozumienie skutkujące arbitrażem z tytułu rozbieżności rozumie się porozumienie zmniejszające przychód, porozumienie podwajające stratę i porozumienie podwajające wydatek.</p> <p>12. Przez porozumienie zmniejszające przychód rozumie się porozumienie, zgodnie z którym jednostka składowa (jednostka finansująca) bezpośrednio lub pośrednio udziela finansowania lub w inny sposób inwestuje w inną jednostkę składową (jednostkę finansowaną), skutkujące wykazaniem przez jednostkę finansującą w jej sprawozdaniu finansowym kosztu lub straty, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none">1) nie skutkuje wykazaniem przez jednostkę finansowaną proporcjonalnego wzrostu przychodu lub zysku w jej sprawozdaniu finansowym lub2) zgodnie z uzasadnionym przewidywaniem nie będzie skutkować wykazaniem przez jednostkę finansowaną proporcjonalnego wzrostu opodatkowanego przychodu. <p>13. Porozumienie nie jest porozumieniem zmniejszającym przychód, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none">1) koszt lub strata są wykazywane przez jednostkę finansującą jedynie w odniesieniu do dodatkowego kapitału Tier I lub2) skutkuje wykazaniem przez jednostkę składową zlokalizowaną w tej samej jurysdykcji co jednostka finansowana kwoty odliczenia lub straty podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym, która nie jest uwzględniana jako koszt lub strata w celu określenia zysku przed opodatkowaniem dla tej jurysdykcji, lub3) kwota przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym wykazana przez jednostkę finansowaną została skompensowana przez stratę z lat ubiegłych lub koszt odsetek z lat ubiegłych przeniesione na następne okresy lub inną podobną pozycję, jeżeli pozycja kompensująca podlegała korekcie aktualizującej wartość wyceny lub korekcie ujęcia księgowego lub podlegałaby takiej korekcie niezależnie od jej znaczenia dla możliwości skompensowania kwoty uwzględnionej przez jednostkę finansowaną w przychodzie opodatkowanym podatkiem dochodowym.	
--	---	--

	<p>14. Przez porozumienie podwajające stratę rozumie się porozumienie skutkujące wykazaniem:</p> <ol style="list-style-type: none">1) tego samego kosztu lub straty przez dwie jednostki składowe w ich sprawozdaniach finansowych lub2) kosztu lub straty w sprawozdaniu finansowym przez jedną jednostkę składową (jednostkę wykazującą koszt) oraz uwzględnieniem odpowiadającego mu odliczenia od przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym przez drugą jednostkę składową z siedzibą w innej jurysdykcji (jednostkę uwzględniającą odliczenie) w sprawozdaniu finansowym. <p>15. Porozumienie nie jest porozumieniem podwajającym stratę jeżeli kwota kosztu, o której mowa w ust. 14:</p> <ol style="list-style-type: none">1) pkt 1, jest kompensowana kwotą przychodu wykazywanego przez obie jednostki składowe w ich sprawozdaniach finansowych, lub2) pkt 2, jest kompensowana przychodem lub zyskiem wykazanym w sprawozdaniu finansowym przez jednostkę wykazującą koszt oraz uwzględnionym w przychodzie opodatkowanym podatkiem dochodowym przez jednostkę uwzględniającą odliczenie. <p>16. Przez porozumienie podwajające wydatek rozumie się porozumienie skutkujące ujęciem przez więcej niż jedną jednostkę składową całości lub części tego samego obciążenia z tytułu podatku dochodowego w jej:</p> <ol style="list-style-type: none">1) skorygowanych podatkach kwalifikowanych lub2) uproszczonej efektywnej stawce podatkowej. <p>17. Porozumieniem podwajającym wydatek nie jest porozumienie:</p> <ol style="list-style-type: none">1) skutkujące wykazaniem przychodu opodatkowanego podatkiem dochodowym w sprawozdaniu finansowym obu jednostek lub2) spełniające warunki wskazane w ust. 16 wyłącznie ze względu na brak konieczności przydzielenia kwot podatku dochodowego w części bieżącej do innej jednostki składowej przy określaniu skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej w celu obliczenia uproszczonej efektywnej stawki podatkowej. <p>18. W przypadku porozumienia, o którym mowa w ust. 14 pkt 1, którego stroną są jednostki objęte tym samym wyborem, o którym mowa w ust. 1, przy stosowaniu tego wyboru nie uwzględnia się kwot wydatków i strat powstających wskutek porozumienia wykazanych w sprawozdaniu finansowym jednej z jednostek składowych oraz uwzględnia się odpowiadające im kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym drugiej jednostki składowej.</p> <p>19. Kwota jest uznana za wykazaną w sprawozdaniu finansowym, jeżeli jest wykazana:</p>	
--	--	--

	<p>1) w kwalifikowanym sprawozdaniu finansowym jednostki składowej – w przypadku jednostki objętej wyborem o którym mowa w ust. 1, albo</p> <p>2) w sprawozdaniu finansowym stanowiącym podstawę obliczenia kwalifikowanego dochodu (straty) – w przypadku jednostki nieobjętej wyborem, o którym mowa w ust. 1.</p> <p>20. Wydatek lub strata nie są uznawane za wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki pośredniczącej, jeżeli zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym jej właścicieli.</p> <p>21. Wybór, o którym mowa w ust. 1, obowiązuje przez okres jednego roku podatkowego, przy czym wybór ten może być ponawiany i mieć zastosowanie do lat podatkowych, które zaczynają się nie później niż dnia 31 grudnia 2026 r. i kończą się nie później niż dnia 30 czerwca 2028 r. Jeżeli w roku podatkowym, w którym grupa podlegała przepisom ustawy, nie dokonano wyboru bezpiecznej przystani CBCR, o którym mowa w ust. 1, tego wyboru nie można dokonać w kolejnych latach.</p>	
Art. 147	<p>Art. 147. Na podstawie wyboru dokonanego zgodnie z art. 137 w całkowitym podatku wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o którym mowa w art. 35, obliczonym dla lat podatkowych nie dłuższych niż dwanaście miesięcy, które kończą się nie później niż w dniu 31 grudnia 2026 r., nie uwzględnia się kwot dotyczących nisko opodatkowanych jednostek składowych zlokalizowanych w jurysdykcji jednostki dominującej najwyższego szczebla, jeżeli w tej jurysdykcji nominalna stawka opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wynosi co najmniej 20%.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 148	<p>Art. 148. Pierwszy rok początkowy jednostki zbywającej, o którym mowa w art. 130 ust. 1, nie obejmuje roku podatkowego, za który w odniesieniu do tej jednostki stosuje się wybór, o którym mowa w art. 146.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 149	<p>Art. 149. 1. Jeżeli jednostka, która jest właścicielem innej jednostki składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną, jest zlokalizowana w jurysdykcji, w której obowiązuje mieszany system opodatkowania zagranicznych</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji

jednostek kontrolowanych, w latach podatkowych rozpoczynających się nie później niż w dniu 31 grudnia 2025 r. i kończących się nie później niż w dniu 30 czerwca 2027 r. takiej jednostce składowej będącej zagraniczną jednostką kontrolowaną przydziela się podatki kwalifikowane w wysokości ustalonej według wzoru:

$$\frac{\text{klucz przydziału} \times \text{podatek kwalifikowany przypisany do właściciela}}{\text{suma wszystkich kluczy przydziału}}$$

gdzie:

- 1) klucz przydziału – oznacza wartość obliczoną według wzoru:
przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej x (stosowana stawka podatkowa -efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału)
gdzie:
 - a) przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej oznacza tę część dochodu tej jednostki, jaka, zgodnie z przepisami o mieszanym systemie opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, przypada bezpośrednio lub pośrednio udziałowcowi lub podobnemu uczestnikowi takiej zagranicznej jednostki kontrolowanej,
 - b) efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału oznacza stawkę obliczoną zgodnie z art. 11 ust. 4;
- 2) suma wszystkich kluczy przydziału oznacza obliczoną dla jednostki będącej właścicielem jednostek składowych będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi sumę kluczy przydziału obliczonych w odniesieniu do każdej z tych zagranicznych jednostek kontrolowanych, a w przypadku jednostek inwestycyjnych, ubezpieczeniowych jednostek inwestycyjnych, jednostek joint venture, jednostek zależnych joint venture, mniejszościowych jednostek składowych sumę kluczy przydziału oblicza się dla wszystkich jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji, niezależnie od tego, że klucze przydziału mogły zostać obliczone na podstawie różnych efektywnych stawek podatkowych;
- 3) podatek kwalifikowany przypisany do właściciela oznacza określoną dla jednostki będącej właścicielem jednostek składowych będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi kwotę podatku kwalifikowanego naliczonego od dochodu wszystkich tych zagranicznych jednostek kontrolowanych, jaka została ujęta za dany rok w księgach tego właściciela zgodnie z przepisami mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych.

tw. wspólnego podejścia do implementacji.

2. Uznaje się, że klucz przydziału, o którym mowa w ust. 1, wynosi zero, jeżeli efektywna stawka podatkowa w kluczu przydziału jest równa lub wyższa od stosowanej stawki podatkowej lub minimalnej stawki podatkowej.

3. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się przepisu art. 93 ust. 1 pkt 3.

4. Przez mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych, o którym mowa w ust. 1, rozumie się przepisy o zagranicznych jednostkach kontrolowanych, zgodnie z którymi bezpośredni lub pośredni udziałowiec lub podobny uczestnik w co najmniej dwóch jednostkach będących zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi podlega opodatkowaniu od swoich udziałów w całości lub w części wyłącznie:

- 1) w odniesieniu do sumy dochodów osiągniętych przez wszystkie te zagraniczne jednostki kontrolowane, niezależnie od tego, czy dochód ten jest wypłacany temu udziałowcowi lub uczestnikowi, oraz
- 2) w przypadku, gdy poziom wysokości opodatkowania sumy dochodów tych wszystkich zagranicznych jednostek kontrolowanych nie przekracza stosowanej stawki podatkowej.

5. Przez stosowaną stawkę podatkową, o której mowa w ust. 1, 2 i 4, rozumie się stawkę podatku, która wyznacza poziom takiej wysokości opodatkowania dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych, po którego przekroczeniu przepisy o opodatkowaniu zagranicznych jednostek kontrolowanych nie mają zastosowania do jednostki będącej właścicielem takich zagranicznych jednostek kontrolowanych zgodnie z przepisami mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych.

6. Przy obliczeniu efektywnej stawki podatkowej w kluczu przydziału, o której mowa w ust. 1:

- 1) w skorygowanych podatkach kwalifikowanych nie uwzględnia się tych podatków kwalifikowanych, które wynikają z przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych;
- 2) uwzględnia się kwalifikowane krajowe podatki wyrównawcze wyłącznie w przypadku, gdy mieszany system opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych obowiązujący w danej jurysdykcji umożliwia zaliczenie tego podatku na takich samych zasadach, jakie obowiązują względem każdego innego podatku kwalifikowanego.

Art. 150	<p>Art. 150. 1. W przypadku przydzielania podatków kwalifikowanych do zagranicznych jednostek kontrolowanych będących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture, zlokalizowanymi w jurysdykcjach, do których mają zastosowanie przepisy art. 125 lub art. 146, lub w jurysdykcji, dla której nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej w sposób przewidziany w art. 11 ust. 4, efektywną stawkę podatkową oblicza się:</p> <ol style="list-style-type: none">1) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, do których znajduje zastosowanie art. 125, dzieląc sumę podatków uwzględnionych w obliczaniu efektywnej stawki podatkowej zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji oraz kwotę kwalifikowanego krajowego podatku wyrównawczego należnego za dany rok podatkowy uwzględnionego na zasadach określonych w art. 149 ust. 6 przez sumę dochodów tych jednostek określonych zgodnie z przepisami o kwalifikowanym krajowym podatku wyrównawczym obowiązującym w danej jurysdykcji;2) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, do których znajduje zastosowanie art. 146, zgodnie z art. 145 pkt 6;3) dla zagranicznych jednostek kontrolowanych, dla których nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 z powodów innych niż powody wymienione w pkt 1 i 2, zgodnie z art. 145 pkt 6, z tym zastrzeżeniem że zamiast zrealizowanego zysku (straty) przed opodatkowaniem, wykazanego w kwalifikowanej informacji o grupie podmiotów, należy uwzględnić zrealizowany zysk (straty) przed opodatkowaniem wynikający z kwalifikowanego sprawozdania finansowego w rozumieniu art. 145 pkt 3. <p>2. Jeżeli przepisy art. 125 lub art. 146 znajdują zastosowanie tylko do niektórych jednostek grupy międzynarodowej zlokalizowanych w danej jurysdykcji, przepis art. 150 ust. 1 stosuje się wyłącznie do tych jednostek. Suma wszystkich kluczy przydziału na potrzeby zastosowania art. 149 ust. 1 obejmuje wówczas klucze przydziału obliczone na podstawie efektywnej stawki podatkowej obliczonej zgodnie z ust. 1 oraz art. 149.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
----------	--	--

<p>Art. 151</p>	<p>Art. 151. 1. Jeżeli jednostka składowa posiadająca bezpośredni lub pośredni udział własnościowy w jednostkach niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture podlega opodatkowaniu w ramach mieszanego systemu opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych w odniesieniu do dochodów tych jednostek, te jednostki podlegają uwzględnieniu przy obliczeniach, o których mowa w art. 149. Przydzielona na podstawie art. 149 ust. 1 kwota podatku kwalifikowanego podlega wyłączeniu ze skorygowanych podatków kwalifikowanych jednostki składowej, jednostki joint venture lub jednostki zależnej joint venture podlegających opodatkowaniu w odniesieniu do dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej niebędącej jednostką składową, jednostką joint venture lub jednostką zależną joint venture.</p> <p>2. W przypadku gdy zgodnie z ust. 1 podatek kwalifikowany jest przydzielany do zagranicznych jednostek kontrolowanych niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture oraz dla jednostek zlokalizowanych w danej jurysdykcji znajdują zastosowanie różne sposoby określenia efektywnej stawki podatkowej, klucz przydziału dla tych jednostek należy określić z wykorzystaniem efektywnej stawki podatkowej znajdującej zastosowanie do jednostek, których łączny przypisany dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej jest największy.</p> <p>3. W przypadku gdy podatek kwalifikowany należy przydzielić do zagranicznych jednostek kontrolowanych niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture i jednocześnie nie dokonuje się obliczenia efektywnej stawki podatkowej zgodnie z art. 11 ust. 4 lub w sposób przewidziany w art. 150, efektywna stawka podatkowa na potrzeby określenia klucza przydziału jest ilorzem łącznego dochodu wszystkich jednostek niebędących jednostkami składowymi, jednostkami joint venture lub jednostkami zależnymi joint venture oraz sumy podatków kwalifikowanych ujętych w księgach wszystkich tych jednostek.</p> <p>4. W przypadku, o którym mowa w ust. 2 i 3, klucz przydziału obliczony dla jednostek wymienionych w tych przepisach uwzględnia się w sumie kluczy przydziału, o których mowa w art. 149 ust. 1</p>	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>
<p>Art. 152</p>	<p>Art. 152. 1. W okresie od dnia 1 marca 2026 r. do dnia 30 maja 2026 r. grupa może złożyć oświadczenie, w formie aktu notarialnego, o wyborze stosowania przepisów niniejszej ustawy w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r., przy czym wybór ten jest nieodwoływalny.</p>	<p>Przepis ma na celu ograniczenie niekorzystnych skutków dla grup</p>

	<p>2. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w ust. 1, przepisy niniejszej ustawy stosuje się do tej grupy tak, jak gdyby ta ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2024 r., z uwzględnieniem art. 153, w szczególności dokonanie tego wyboru jest równoznaczne z nałożeniem na jednostki składowe grupy obowiązku podatkowego w zakresie globalnego podatku wyrównawczego oraz krajowego podatku wyrównawczego w odniesieniu do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2023 r.</p> <p>3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składa w imieniu swoim i pozostałych jednostek składowych grupy zlokalizowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jednostka dominująca najwyższego szczebla tej grupy zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Do oświadczenia załącza się upoważnienia pozostałych jednostek składowych grupy, w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi, do złożenia przez jednostkę dominującą najwyższego szczebla w ich imieniu oświadczenia, o którym mowa w ust. 1. Upoważnienia pozostałych jednostek składowych, o których mowa w zdaniu pierwszym, mogą być sporządzone przed terminem określonym w ust. 1.</p> <p>4. W przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy jest zlokalizowana w jurysdykcji innej niż Rzeczpospolita Polska, oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składają wszystkie jednostki składowe tej grupy zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, i załączają do niego zgodę jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy na złożenie takiego oświadczenia wraz z jego tłumaczeniem przysięgłym na język polski. Zgoda, o której mowa w zdaniu pierwszym, wymaga formy aktu notarialnego i może być udzielona przed terminem określonym w ust. 1.</p> <p>5. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, składa się do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jednostki dominującej najwyższego szczebla grupy – w przypadku gdy jednostka ta jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; 2) jednostki składowej – w przypadku gdy jednostka dominująca najwyższego szczebla grupy nie jest zlokalizowana na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. 	<p>objętych zakresem ustawy, które posiadają jednostki dominujące w innych państwach.</p>
Art. 153	<p>Art. 153. 1. W przypadku dokonania wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1:</p>	<p>Przepis ma na celu ograniczenie</p>

	<ol style="list-style-type: none"> 1) ilekroć przepisy ustawy stanowią o pierwszym roku, za który grupa jest obowiązana do stosowania przepisów ustawy, rozumie się przez to rok podatkowy, o którym mowa w art. 152 ust. 1; 2) ilekroć przepisy ustawy odnoszą się do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, rozumie się przez to 1 stycznia 2024 r.; 3) wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o których mowa w art. 101 ust. 3, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r. wynosi 9,8%; 4) wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2023 r. wynosi 7,8%; 5) w odniesieniu do roku podatkowego, o którym mowa w art. 152 ust. 1, nie stosuje się przepisów działu IV oraz innych przepisów ustawy w zakresie odnoszącym się do podatku wyrównawczego od niedostatecznie opodatkowanych zysków. 	niekorzystnych skutków dla grup objętych zakresem ustawy, które posiadają jednostki dominujące w innych państwach.
Art. 154	<p>Art. 154. 1. Jeżeli zgodnie z przepisami ustawy termin:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) na złożenie informacji, o której mowa w art. 133 ust. 1, lub zawiadomienia, o którym mowa w art. 128 ust. 6 lub art. 133 ust. 7, za jakikolwiek rok podatkowy przypada w okresie przed dniem 30 czerwca 2026 r., uznaje się, że ten termin ulega przedłużeniu i upływa z dniem 30 czerwca 2026 r.; 2) złożenia zeznania, o którym mowa w art. 134 ust. 1, oraz wpłaty podatku wykazanego w tym zeznaniu za jakikolwiek rok podatkowy przypada w okresie przed dniem 30 czerwca 2026 r., uznaje się, że ten termin ulega przedłużeniu i upływa z dniem 30 września 2026 r. <p>2. Przepisów art. 128 ust. 7, art. 133 ust. 10 i art. 134 ust. 2 nie stosuje się do grupy objętej przepisami obowiązującymi w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska, które są równoważne z zasadami określonymi w dyrektywie 2022/2523, a w przypadku jurysdykcji innej niż państwo członkowskie Unii Europejskiej odpowiadają Modelowym zasadom OECD, w odniesieniu do jej roku podatkowego rozpoczynającego się w okresie od dnia 31 grudnia 2023 r. do dnia 31 grudnia 2024 r., jeżeli ta grupa posiadała w tym roku podatkowym</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

	<p>jednostki składowe zlokalizowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i nie dokonała wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1.</p>	
Art. 155	<p>Art. 155. 1. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych kosztów płac, o których mowa w art. 101 ust. 3, wynosi dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:</p> <ol style="list-style-type: none">1) 31 grudnia 2024 r. – 9,6%;2) 31 grudnia 2025 r. – 9,4%;3) 31 grudnia 2026 r. – 9,2%;4) 31 grudnia 2027 r. – 9,0%;5) 31 grudnia 2028 r. – 8,2%;6) 31 grudnia 2029 r. – 7,4%;7) 31 grudnia 2030 r. – 6,6%;8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. – 5,8%. <p>2. Wartość procentowa stosowana w celu ustalenia substratu majątkowo-osobowego z tytułu kwalifikowanych rzeczowych aktywów trwałych, o których mowa w art. 101 ust. 5, wynosi, dla roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu:</p> <ol style="list-style-type: none">1) 31 grudnia 2024 r. – 7,6%;2) 31 grudnia 2025 r. – 7,4%;3) 31 grudnia 2026 r. – 7,2%;4) 31 grudnia 2027 r. – 7,0%;5) 31 grudnia 2028 r. – 6,6%;6) 31 grudnia 2029 r. – 6,2%;7) 31 grudnia 2030 r. – 5,8%;8) 31 grudnia 2031 r. i nie później niż do dnia 31 grudnia 2032 r. – 5,4%.	<p>Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.</p>

Art. 156	<p>Art. 156. Jeżeli grupa dokonała restrukturyzacji w rozumieniu przepisów działu VIII w okresie czterech lat poprzedzających dzień wejścia w życie ustawy, minimalny przychód grupowy, o którym mowa w art. 4, ustala się odpowiednio do zasad określonych w tym rozdziale.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 157	<p>Art. 157. 1. Jednostka dominująca najwyższego szczebla sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy za rok podatkowy inny niż rok kalendarzowy, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2025 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2024 r., stosuje przepisy ustawy począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 1 stycznia 2025 r., chyba że taka grupa dokonała wyboru, o którym mowa w art. 152 ust. 1.</p> <p>2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) każdej jednostki składowej grupy, o której mowa w tym przepisie; 2) jednostki, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 6 lit. b. 	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 159	<p>Art. 159. Wniosek o zawarcie porozumienia inwestycyjnego, o którym mowa w art. 20zu § 1 ustawy zmienianej w art. 140, złożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, może zostać zmieniony zgodnie z art. 20zu § 3 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 140, przez objęcie tego porozumienia inwestycyjnego opinią w sprawie opodatkowania wyrównawczego, o której mowa w art. 20zt pkt 2a tej ustawy.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.
Art. 160	<p>Art. 160. 1. Tworzy się Radę do spraw Opodatkowania Wyrównawczego.</p> <p>2. Radę do spraw Opodatkowania Wyrównawczego pierwszej kadencji powołuje się w terminie 90 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.</p>	Przepis wynika z obowiązku realizacji tzw. wspólnego podejścia do implementacji.

Art. 161	<p>Art. 161. 1. W latach 2024–2034 maksymalny limit wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na wykonanie zadań związanych z wdrożeniem i realizacją rozwiązań, o których mowa w ustawie wynosi 366 940 000 zł, w tym w:</p> <ol style="list-style-type: none">1) 2024 r. – 1 870 000 zł;2) 2025 r. – 41 650 000 zł;3) 2026 r. – 29 520 000 zł;4) 2027 r. – 30 900 000 zł;5) 2028 r. – 30 870 000 zł;6) 2029 r. – 40 930 000 zł;7) 2030 r. – 34 370 000 zł;8) 2031 r. – 35 840 000 zł;9) 2032 r. – 43 220 000 zł;10) 2033 r. – 37 070 000 zł;11) 2034 r. – 40 700 000 zł. <p>2. W przypadku zagrożenia przekroczeniem lub przekroczenia przyjętych na dany rok budżetowy maksymalnych limitów wydatków, o których mowa w ust. 1, zostanie zastosowany mechanizm korygujący, polegający na obniżeniu wydatków związanych z realizacją zadań wynikających z regulacji wprowadzanych niniejszą ustawą.</p> <p>3. Organem właściwym do monitorowania wykorzystania limitów wydatków, o których mowa w ust. 1, oraz wdrożenia mechanizmu korygującego, o którym mowa w ust. 2, jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.</p>	Przepis wynika z art. 50 ust. 1a ustawy o finansach publicznych.
----------	---	--

ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW¹⁾

z dnia ... r.

**w sprawie wynagrodzeń oraz zwrotu kosztów podróży i noclegów członków Rady do
spraw Opodatkowania Wyrównawczego**

Na podstawie art. 14zw § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879 i ...) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa:

- 1) wysokość:
 - a) wynagrodzenia przewodniczącego Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego, zwanej dalej „Radą GloBE”, i sekretarza Rady GloBE za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady GloBE, oraz wynagrodzenia pozostałych członków Rady GloBE za każdy miesiąc, w którym uczestniczyli w posiedzeniu Rady GloBE,
 - b) wynagrodzenia członków Rady GloBE za sporządzenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego Rady GloBE;
- 2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady GloBE w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady GloBE oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną wysokość tego zwrotu.

§ 2. 1. Wysokość wynagrodzenia przysługującego:

- 1) przewodniczącemu Rady GloBE za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady GloBE, wynosi 2500 zł;
- 2) sekretarzowi Rady GloBE za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady GloBE, wynosi 1800 zł;
- 3) pozostałym członkom Rady GloBE za każdy miesiąc, w którym uczestniczyli w posiedzeniu Rady GloBE, wynosi 500 zł.

¹⁾ Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2023 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 2710).

2. Wysokość wynagrodzenia członka Rady GloBE za sporządzenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego Rady GloBE wynosi 1500 zł.

§ 3. 1. Członkowi Rady GloBE przysługuje zwrot kosztów noclegu w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie w wysokości stwierdzonej rachunkiem, jednak nie większej niż 300 zł za każdą dobę hotelową.

2. Członkowi Rady GloBE, na jego uzasadniony wniosek złożony do sekretarza Rady GloBE, mogą zostać zwrócone koszty podróży prywatnym samochodem, motocyklem lub motorowerem.

3. Koszty, o których mowa w ust. 2, są zwracane w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i 75% stawki za jeden kilometr przebiegu ustalonej dla danego pojazdu w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 728 i 731).

4. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1–3 do zwrotu członkom Rady GloBE kosztów podróży i noclegów stosuje się odpowiednio przepisy o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

§ 4. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

MINISTER FINANSÓW

UZASADNIENIE

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wynagrodzeń oraz zwrotu kosztów podróży i noclegów członków Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego (dalej „Rada GloBE”), stanowi wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 14zw § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.) dodanego ustawą z dnia ... o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. ...).

Zgodnie z treścią przepisu upoważniającego minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1. wysokość:
 - a. wynagrodzenia: przewodniczącego Rady GloBE, sekretarza Rady GloBE oraz członka Rady GloBE za uczestniczenie w posiedzeniach Rady GloBE, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,
 - b. wynagrodzenia dla członków Rady GloBE za sporządzenie opinii Rady GloBE, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;
2. warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady GloBE w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady GloBE oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.

Projekt przewiduje, że za każdy miesiąc, w którym odbędzie się posiedzenie Rady GloBE, przewodniczący Rady GloBE otrzyma wynagrodzenie w wysokości 2 500 zł, sekretarz Rady GloBE – wynagrodzenie w wysokości 1 800 zł, a członek Rady GloBE – wynagrodzenie w wysokości 500 zł.

Członek Rady GloBE, wyznaczony przez przewodniczącego Rady GloBE do sporządzenia projektu opinii Rady GloBE w zakresie interpretacji przepisów o opodatkowaniu wyrównawczym otrzyma wynagrodzenie w kwocie 1 500 zł za sporządzenie tego projektu.

Członkom Rady GloBE będzie przysługiwał zwrot kosztów noclegu w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie w wysokości stwierdzonej rachunkiem do kwoty 300 zł za każdą dobę hotelową.

Na uzasadniony wniosek złożony do sekretarza Rady GloBE, członek Rady GloBE będzie mógł uzyskać zwrot kosztu podróży prywatnym: samochodem, motocyklem lub motorowerem. Zwrot tego kosztu nastąpi w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i 75% stawki za jeden kilometr przebiegu, ustalonej w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 728, z późn. zm.).

W kwestiach nieuregulowanych w rozporządzeniu do zwrotu członkom Rady GloBE kosztów podróży i noclegów będą stosowane odpowiednio przepisy o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju. W związku z takim odesłaniem, w ramach zwrotu kosztów podróży i noclegów członkowie Rady GloBE będą otrzymywać m. in. zwrot kosztów przejazdu w wysokości udokumentowanej biletami lub fakturami, diety oraz zwrot kosztów dojazdów komunikacją miejską.

Niniejsze rozporządzenie nie zawiera przepisów technicznych, w związku z tym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 239, poz. 2039, z późn. zm.).

Materia regulowana przedmiotowym projektem nie jest objęta zakresem prawa Unii Europejskiej.

Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

<p>Nazwa projektu</p> <p>Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wynagrodzeń oraz zwrotu kosztów podróży i noclegów członków Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego</p> <p>Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące</p> <p>Ministerstwo Finansów</p> <p>Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu</p> <p>Jarosław Neneman, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów</p> <p>Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu</p> <p>Łukasz Pepliński, zastępca dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów</p> <p>lukasz.peplinski@mf.gov.pl; +48 22 694-38-86 (sekretariat)</p>	<p>Data sporządzenia</p> <p>13.08.2024 r.</p> <p>Źródło:</p> <p>art. 14zw § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2023 r. poz. 2383 i 2760 oraz z 2024 r. poz. 879 i)</p> <p>Nr w wykazie prac:</p>
--	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Projektowane rozporządzenie ma na celu wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 14zw § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. ...) dodanym ustawą z dnia ... 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz. U. ...). Przepis ten obliguje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wysokości wynagrodzenia: przewodniczącego Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego (dalej jako: „Rada GloBE”), sekretarza Rady GloBE oraz członka Rady GloBE za uczestniczenie w posiedzeniach Rady GloBE, wynagrodzenia dla członków Rady GloBE za sporządzenie opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego Rady GloBE, oraz warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługującego członkom Rady GloBE w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady GloBE oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Projekt zakłada, że za każdy miesiąc, w którym odbędzie się posiedzenie Rady GloBE, przewodniczący Rady GloBE otrzyma wynagrodzenie w wysokości 2 500 zł, sekretarz Rady GloBE – wynagrodzenie w wysokości 1 800 zł, a członek Rady GloBE - wynagrodzenie w wysokości 500 zł.

Członek Rady GloBE, wyznaczony przez przewodniczącego Rady GloBE do sporządzenia opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego Rady GloBE wydawanej w toku postępowania w sprawie wydania przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego, otrzyma wynagrodzenie w kwocie 1 500 zł za sporządzenie opinii.

Członkom Rady GloBE będzie przysługiwał zwrot kosztów noclegu w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie do kwoty 300 zł za każdą dobę hotelową.

Na uzasadniony wniosek złożony sekretarzowi Rady GloBE, członek Rady GloBE będzie mógł uzyskać zwrot kosztu podróży prywatnym: samochodem, motocyklem lub motorowerem. Zwrot tego kosztu nastąpi w wysokości stanowiącej iloczyn przejechanych kilometrów i 75% stawki za jeden kilometr przebiegu, ustalonej w przepisach wydanych na podstawie art. 34a ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 728 i 731).

W kwestiach nieuregulowanych w rozporządzeniu do zwrotu członkom Rady GloBE kosztów podróży i noclegów będą stosowane odpowiednio przepisy o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Brak informacji o funkcjonowaniu analogicznego ciała w innych krajach.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Ze względu na zakres regulacji nie jest celowe poddawanie projektowanej regulacji konsultacjom publicznym.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0-10)

Dochody ogółem	0,25	0,22	0,22	0,16	0,16	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13	0,13	1,82
budżet państwa	0,07	0,06	0,06	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,48
JST	0,07	0,06	0,06	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,49
NFZ	0,12	0,10	0,10	0,08	0,08	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,84
Wydatki ogółem	1,38	1,22	1,22	0,91	0,91	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	10,11
budżet państwa	1,38	1,22	1,22	0,91	0,91	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	0,75	10,11
JST												
NFZ												
Saldo ogółem	-1,13	-1,00	-1,00	-0,74	-0,74	-0,61	-0,61	-0,61	-0,61	-0,61	-0,61	-8,30
budżet państwa	-1,31	-1,16	-1,16	-0,86	-0,86	-0,71	-0,71	-0,71	-0,71	-0,71	-0,71	-9,63
JST	0,07	0,06	0,06	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,49
NFZ	0,12	0,10	0,10	0,08	0,08	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,06	0,84

Źródła finansowania	Zgodnie z art. 14zt § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, dodanym ustawą o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, wydatki związane z działaniem Rady GloBE są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	<p>Przewiduje się, że w latach 2025-2030 wydatki roczne związane z funkcjonowaniem Rady GloBE wyniosą od 1,38 mln zł do 0,75 mln zł. W poszczególnych następnych latach kwota przewidywanych ogółem rocznych wydatków powinna ustabilizować się, jednak wydatki te uzależnione będą od ilości sporządzanych w poszczególnych latach przez Radę opinii dotyczących opodatkowania wyrównawczego. Przewidywane ogółem roczne wydatki zostały oparte na następujących założeniach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - roczny koszt wynagrodzenia Przewodniczącego Rady GloBE – 30 000 zł (2 500x12); - roczny koszt wynagrodzenia sekretarza Rady GloBE – 21 600 zł (1 800x12). - roczny koszt wynagrodzenia członków Rady GloBE za sporządzenie uzasadnienia – 1 260 000 zł (1 500x840). - roczny koszt wynagrodzenia członków Rady GloBE za posiedzenia – 66 000 zł (500x11x12). <p>W 2025 r. przewiduje się wydatki związane z funkcjonowaniem Rady GloBE w wysokości nieprzekraczającej 1,38 mln zł, które powinny w następnych latach sukcesywnie spadać. Wynika to z przewidywań dotyczących zwiększonego zainteresowania podatników w zakresie uzyskiwania opinii w sprawie opodatkowania wyrównawczego w pierwszych latach funkcjonowania nowych regulacji podatkowych.</p> <p>Począwszy od 2030 r. wydatki na funkcjonowanie Rady GloBE nie powinny przekroczyć 0,75 mln zł, co stanowi nieco ponad połowę przewidywanych wydatków na rok 2025. Przewiduje się, że po okresie ok. 5 lat od wprowadzenia regulacji podatkowej będą już dysponowali wyższym poziomem wiedzy dotyczącej opodatkowania wyrównawczego, jednak nowe problemy interpretacyjne powinny zrównoważyć tendencję spadkową w zakresie ilości składanych wniosków o wydanie opinii, co z kolei powinno prowadzić do ustabilizowania wysokości wydatków na funkcjonowanie Rady GloBE.</p> <p>Wynagrodzenia otrzymywane przez członków Rady GloBE (w tym przewodniczącego Rady GloBE) oraz sekretarza Rady GloBE) za uczestnictwo w posiedzeniach oraz sporządzanie opinii będzie podlegało opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 226) jako przychód z działalności wykonywanej osobiście określonej w art. 13 pkt 6 tej ustawy. Od dochodów członków Rady będzie odprowadzana składka na ubezpieczenie zdrowotne (art. 66 ust. 1 pkt 35a ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych Dz.U z 2024 r. poz. 146).</p> <p>Do świadczeń otrzymanych przez członków Rady GloBE z tytułu zwrotu kosztów podróży i noclegów będzie miało zastosowanie zwolnienie przedmiotowe – w granicach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. b ustawy z dnia o podatku dochodowym od osób fizycznych.</p>

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki							
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0-10)	
W ujęciu	duże								

pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z r.)	przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężny m	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).

tak
 nie
 nie dotyczy

zmniejszenie liczby dokumentów
 zmniejszenie liczby procedur
 skrócenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

zwiększenie liczby dokumentów
 zwiększenie liczby procedur
 wydłużenie czasu na załatwienie sprawy
 inne:

Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.

tak
 nie
 nie dotyczy

Komentarz: Projektowany projekt nie przewiduje zmiany obciążeń regulacyjnych.

9. Wpływ na rynek pracy

Przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

środowisko naturalne
 sytuacja i rozwój regionalny
 inne:

demografia
 mienie państwowe

informatyzacja
 zdrowie

Omówienie wpływu | Przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Specyfika regulacji powoduje niezasadność jej ewaluacji.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)