

Uzasadnienie

I. Cel regulacji

Celem nowelizacji ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217, 2105 i 2106) zwanej dalej „ustawą o rachunkowości” oraz ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 oraz z 2021 r. poz. 1598 i 2106) zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”, jest transpozycja dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały (Dz. Urz. UE L 429 z 1.12.2021, str.1-14 - „dyrektywa 2021/2101”).

Przepisy dyrektywy 2021/2101 stanowią kolejną, obok dyrektywy w zakresie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (dyrektywa 2011/16/WE), wdrożonej w Polsce ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami („ustawa o wymianie informacji”), część pakietu dotyczącego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przyjętego przez Komisję Europejską w dniu 28 stycznia 2016 roku („pakiet Komisji o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania”) ¹.

Skomplikowane przepisy podatkowe i tajemnica podatkowa umożliwiają niektórym przedsiębiorstwom wielonarodowym realizację strategii polegających na agresywnym planowaniu podatkowym. W przeciwieństwie do małych i średnich przedsiębiorstw lub indywidualnych podatników przedsiębiorstwa wielonarodowe mają możliwość wykorzystania luk w krajowych i międzynarodowych przepisach podatkowych, co pozwala im przenosić zyski z jednego kraju do drugiego w celu obniżenia płaconych podatków. Szacuje się, że państwa członkowskie Unii Europejskiej („UE”) tracą rocznie 50–70 mld EUR w wyniku unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowe, a niektóre przedsiębiorstwa wielonarodowe płacą nieproporcjonalnie niskie podatki, co podważa ogólną skuteczność i sprawiedliwość systemów podatkowych w UE.

Dyrektywa 2021/2101 nakłada na duże przedsiębiorstwa wielonarodowe (jednostki dominujące najwyższego szczebla grupy kapitałowej i jednostki samodzielne, o odpowiednio

¹ KOMUNIKAT KOMISJI DO PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania: kolejne kroki na drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE, Bruksela, dnia 28.1.2016 r. COM(2016) 23 final

skonsolidowanych przychodach - dla jednostek dominujących najwyższego szczebla - i przychodach - dla jednostek samodzielnych, przekraczających w kolejnych dwóch latach kwotę 750 mln EUR) z siedzibą w UE jak i przedsiębiorstwa wielonarodowe spoza UE prowadzące działalność gospodarczą w UE za pośrednictwem oddziału lub jednostki zależnej, obowiązek publicznego ujawnienia informacji o zapłaconym podatku dochodowym oraz innych informacji związanych z podatkami w podziale na poszczególne kraje („sprawozdanie o podatku dochodowym”).

W wyniku przyjętego przez Komisję pakietu o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania i wdrożonej na jego podstawie do krajowego porządku prawnego ustawy o wymianie informacji, aktualnie duże przedsiębiorstwa wielonarodowe mają już obowiązek przedstawiania organom podatkowym informacji na temat zapłaconego podatku dochodowego oraz innych informacji związanych z podatkami w podziale na kraje.

Proponowane zmiany ustawy o rachunkowości, wdrażające dyrektywę 2021/2101, uzupełniają ww. wymóg nałożony na powyższe jednostki objęte obowiązkiem raportowania danych do organów podatkowych, wprowadzając obowiązek publicznego ujawniania sprawozdania o podatku dochodowym w podziale na kraje.

Dane zawarte w sprawozdaniu będą musiały być ujawniane odrębnie dla wszystkich państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w których dane przedsiębiorstwo prowadzi działalność, a także dla jurysdykcji podatkowych, które nie przestrzegają standardów dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych (tzw. „rajów podatkowych”). W odniesieniu do pozostałych jurysdykcji podatkowych informacje będą przedstawiane w formie zagregowanej.

Udostępnianie publicznie informacji na temat podatków zapłaconych w miejscu, w którym rzeczywiście został wygenerowany zysk, ma kluczowe znaczenie dla zwiększenia przejrzystości podatkowej. Sprawozdawczość w podziale na kraje może wzmocnić zaufanie publiczne i zwiększyć społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstw przez przyczynianie się – poprzez płacenie podatków – do dobrobytu w kraju, w którym prowadzona jest działalność. Może ona również wspierać świadomą debatę na temat potencjalnych braków w systemach podatkowych. Sprawozdawczość podatkowa w podziale na kraje, obejmująca publikowanie określonego zestawu danych przez duże przedsiębiorstwa wielonarodowe, daje ogółowi społeczeństwa ogólny przegląd podatków płaconych przez przedsiębiorstwa wielonarodowe od ich dochodu.

Należy ponadto wskazać, że niektóre przepisy dotyczące sprawozdawczości podatkowej w podziale na kraje istnieją już w UE i zostały wdrożone do krajowego porządku prawnego: sprawozdawczość podatkowa w podziale na kraje dla sektora bankowego (dyrektywa 2013/36/UE wdrożona ustawą Prawo bankowe) oraz dla przedsiębiorstw z branży wydobywczej i przedsiębiorstw prowadzących wyręb lasów pierwotnych (dyrektywa 2013/34/UE wdrożona ustawą o rachunkowości).

Nowelizacja zawiera również zmianę porządkującą w zakresie sformułowania przepisów karnych, na którą zwróciła uwagę sejmowa Komisja ds. Petycji w opinii nr 1 z dnia 11 stycznia 2022 r.

II. Proponowane zmiany w ustawie o rachunkowości wprowadzane projektem ustawy

Przepisy ustawy o rachunkowości zawierają już, wprowadzony ustawą z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1333), obowiązek sporządzania przez przedsiębiorstwa z branży wydobywczej oraz przedsiębiorstwa prowadzące wyręb lasów pierwotnych sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji publicznej.

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem nakładają obowiązek sporządzania sprawozdania o podatku dochodowym na wszystkie duże przedsiębiorstwa wielonarodowe (jednostki dominujące najwyższego szczebla grupy kapitałowej i jednostki samodzielne o odpowiednio skonsolidowanych przychodach - dla jednostek dominujących najwyższego szczebla - i przychodach - dla jednostek samodzielnych, przekraczających w kolejnych dwóch latach kwotę 750 mln EUR) mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i przedsiębiorstwa wielonarodowe spoza UE prowadzące działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem oddziału lub jednostki zależnej.

W celu realizacji powyższego obowiązku projekt zakłada wprowadzenie poniższych zmian w ustawie:

W art. 4a w ust. 1 (art. 1 pkt 1 ustawy nowelizującej), w związku z wprowadzeniem nowego obowiązku sprawozdawczego, rozszerzono zakres stosowania dotychczasowego przepisu o sprawozdanie o podatku dochodowym. Zapis ten stanowi transpozycję art. 48e

dyrektywy 2021/2101. Należy wskazać, że pod pojęciem kierownika jednostki będzie rozumiana także osoba wyznaczona do dokonywania formalności dotyczących ujawniania informacji przewidzianych w art. 41 dyrektywy 2017/1132 dla oddziałów. Dodatkowo, katalog sprawozdań ulega rozszerzeniu o sprawozdanie z płatności i skonsolidowane sprawozdanie z płatności nieobjętych nowelizacją ustawy z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1333).

Art. 1 pkt 2 ustawy nowelizującej, wprowadza nowy rozdział 6b w ustawie o rachunkowości, nakładający obowiązek sporządzania sprawozdania o podatku dochodowym na przedsiębiorstwa wielonarodowe mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i na przedsiębiorstwa wielonarodowe spoza UE prowadzące działalność gospodarczą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem oddziału lub jednostki zależnej, spełniające określone warunki, w tym, w zakresie wysokości osiąganych przychodów.

Art. 63l ust. 1 (w ślad za art. 48a ust. 1 dyrektywy 2021/2101) wprowadza definicje: jednostki dominującej najwyższego szczebla, jednostki samodzielnej, jurysdykcji podatkowej, oraz konkluzji Rady², na potrzeby sprawozdania o podatku dochodowym. Jednocześnie nie zachodzi potrzeba bezpośredniego zdefiniowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ponieważ definicja skonsolidowanego sprawozdania finansowego wynika pośrednio z obecnego brzmienia art. 55 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Art. 63l ust. 2 (w ślad za art. 48a ust. 2 dyrektywy 2021/2101) wprowadza definicję przychodów dla celów określenia progu przychodów, od wartości którego jednostki będą zobowiązane do sporządzania sprawozdania o podatku dochodowym. W proponowanym przepisie ujęte są dwie definicje przychodów dla określenia progu przychodów: pierwsza - dla jednostek mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie stosują MSR (tj. Międzynarodowych Standardów Rachunkowości przyjętych na podstawie rozporządzenia (WE) nr 1606/202 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r., które są już „zdefiniowane” w ustawie o rachunkowości w art. 2 ust. 3) oraz druga definicja - dla pozostałych jednostek.

² Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowany przez Radę Unii Europejskiej. Najbardziej aktualny wykaz został przyjęty w formie Konkluzji Rady w sprawie zmienionego unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych opublikowanych 3 marca 2022 r. (Dz. U. C 103 z dnia 3.03.2022, s.1).

W **art. 63m w ust. 1 i ust. 2** (na podstawie art. 48b ust. 1 akapit pierwszy i trzeci dyrektywy 2021/2101) zawarte są przepisy określające główny katalog jednostek zobowiązanych do sporządzania sprawozdania o podatku dochodowym. Będą je sporządzać krajowe jednostki dominujące najwyższego szczebla i jednostki samodzielne (mające formę spółek kapitałowych, spółek komandytowo – akcyjnych, a także takich spółek jawnych i komandytowych, których wszystkimi udziałowcami ponoszącymi ograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe lub spółki komandytowo - akcyjne bądź spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej), których skonsolidowane przychody dla jednostek dominujących najwyższego szczebla i przychody dla jednostek samodzielnych, w dwóch ostatnich latach obrotowych, dla każdego z tych lat, przekroczą kwotę 3.500.000.000 zł. Sprawozdanie będzie sporządzane na dzień bilansowy (o czym wskazano w art. 63o ust. 1) i w odniesieniu do późniejszego z ww. dwóch lat obrotowych. Kwota 3.500.000.000 zł została ustalona poprzez przeliczenie 750 mln euro na walutę polską przy zastosowaniu oficjalnego kursu z dnia 21 grudnia 2021 r. opublikowanego w Dzienniku Urzędowym UE i zaokrągleniu do pełnych tysięcy, gdzie zaokrąglenie to mieści się w granicach 5% dozwolonych w art. 48c ust. 9 akapit pierwszy dyrektywy 2021/2101.

W **art. 63m ust. 3** wprowadza możliwość niesporządzania sprawozdania o podatku dochodowym zgodnie z ustawą o rachunkowości, w sytuacji, gdy:

- jednostka samodzielna, w tym jej oddziały, lub jednostka dominująca najwyższego szczebla i jej wszystkie jednostki zależne oraz ich oddziały, mają siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności lub stałą działalność gospodarczą wyłącznie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (implementacja art. 48b ust. 2 dyrektywy 2021/2101), lub
- jednostka samodzielna lub jednostka dominująca najwyższego szczebla, ujawniają sprawozdanie zgodnie z wymogami art. 111a. ust. 1 pkt 1 i ust. 2 Prawa bankowego pod warunkiem że sprawozdanie to zawiera informacje o całej działalności jednostki samodzielnej lub o całej działalności prowadzonej przez wszystkie jednostki powiązane objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla (implementacja art. 48b ust. 3 dyrektywy 2021/2101).

W **art. 63m ust. 4** doprecyzowuje obowiązki związane z publikacją oraz udostępnieniem, o których wspomniano w ust. 1 tego artykułu. I tak w terminie 12 miesięcy od dnia bilansowego, za który sporządzono sprawozdanie o podatku dochodowym, będzie ono musiało zostać:

- złożone do Krajowego Rejestru Sądowego (publikacja); wraz ze sprawozdaniem złożone będą musiały być także: odmowa podpisu tego sprawozdania oraz oświadczenie, że sprawozdanie spełnia wymagania przewidziane w ustawie, lub odmowa złożenia takiego oświadczenia, jeżeli zostały one sporządzone;

- zamieszczone na stronie internetowej jednostki (udostępnienie) i być tam dostępne przez okres co najmniej 5 lat.

Powyższe przepisy stanowią implementację art. 48d ust. 1 i 2 dyrektywy.

Art. 63m ust. 5 (na podstawie art. 48b ust. 1 akapit drugi i czwarty dyrektywy 2021/2101) określa moment, w którym jednostki już sporządzające sprawozdanie o podatku dochodowym przestają podlegać temu obowiązkowi sprawozdawczemu. Ma to miejsce, gdy dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych kwota skonsolidowanych przychodów dla jednostki dominującej najwyższego szczebla wskazanej w ust. 1 pkt 1 lub kwota przychodów dla jednostki samodzielnej wskazanej w ust. 1 pkt 2 jest niższa niż 3.500.000.000 zł.

Art. 63n ust. 1 pkt 1 i ust. 2 (na podstawie art. 48b ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy 2021/2101) nakłada obowiązek publikacji i udostępnienia sprawozdania o podatku dochodowym, dotyczącego jednostki dominującej najwyższego szczebla mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium Unii Europejskiej, której skonsolidowane przychody w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych przekroczą 750.000.000 euro, na wybrane krajowe jednostki zależne kontrolowane przez taką jednostkę dominującą najwyższego szczebla. Dyrektywa wymaga by obowiązkowi temu podlegały jedynie średnie i duże jednostki zależne (tj. jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 3 i 4 dyrektywy 2013/34/UE; małe mają być zwolnione). Ponieważ w przepisach ustawy o rachunkowości nie rozgranicza się między jednostkami średnimi i dużymi (występuje podział jedynie na kategorię mikro, małych i pozostałych jednostek), to w zapisach projektu wskazano, że obowiązkowi będą podlegać jednostki zależne przekraczające wielkości definiujące małe jednostki (odniesienie do przekraczania dwóch z trzech wielkości, o których mowa w art. 3 ust. 1c pkt 1 ustawy). Wspomniany obowiązek publikacji i udostępnienia będzie dotyczył sprawozdania o podatku dochodowym odnoszącego się do późniejszego z ww. dwóch lat obrotowych, w których skonsolidowane przychody jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego przekroczyły 750.000.000. euro.

Podobnie, w myśl **art. 63n ust. 1 pkt 2** (w ślad za art. 48b ust. 5 akapit pierwszy, czwarty i szósty dyrektywy 2021/2101), krajowe oddziały o wielkości porównywalnej do jednostek zależnych, o których mowa powyżej (tj. średnie i duże, czyli takie, których przychody przekraczają dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych kwotę, o której mowa w art. 3 ust. 1c pkt 1 lit. b ustawy), utworzone:

a) przez jednostkę samodzielną mającą siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium Unii Europejskiej, której przychody dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych przekroczą 750.000.000 euro, albo

b) przez jednostkę powiązaną grupy mającą siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium Unii Europejskiej, w której to grupie jednostka dominująca najwyższego szczebla ma siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej i której skonsolidowane przychody dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych przekroczą 750.000.000 euro

- będą miały obowiązek publikacji i udostępniania sprawozdania o podatku dochodowym dotyczącego ww. jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej z państwa trzeciego, odnoszącego się do późniejszego z ww. dwóch lat obrotowych. Przy czym w przypadku oddziałów wskazanych w lit. b) powyżej obowiązek ten dotyczyć będzie tylko takich oddziałów, dla których jednostka dominująca najwyższego szczebla nie posiada żadnej średniej lub dużej jednostki zależnej na terytorium kraju członkowskiego UE, która przedstawiałaby sprawozdanie o podatku dochodowym dotyczące takiej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego.

Zgodnie z **art. 63n ust. 3**, w sytuacji, gdy sprawozdanie o podatku dochodowym odpowiednio jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej, o których mowa w ust. 1, nie będzie dostępne jednostki zależne i oddziały, o których mowa w ust. 1, będą miały obowiązek zwrócić się odpowiednio do jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej o przekazanie informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania o podatku dochodowym (implementacja art. 48b ust. 4 akapit drugi oraz ust. 5 akapit drugi dyrektywy 2021/2101).

Art. 63n ust. 4 określa sytuację, w której jednostka zależna lub oddział nie otrzymają od jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania o podatku dochodowym, o które wnioskowały na podstawie ust. 3. W takiej sytuacji jednostka zależna/oddział będzie zobowiązany do sporządzenia, publikacji i udostępnienia ww. sprawozdania na podstawie posiadanych przez niego informacji, a także oświadczenia stwierdzającego, że odpowiednio jednostka dominująca

najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna nie udostępniła wymaganych informacji (implementacja art. 48b ust. 4 akapit drugi oraz ust. 5 akapit trzeci dyrektywy 2021/2101).

Art. 63n ust. 5 doprecyzowuje nałożone na spółki zależne i oddziały obowiązki związane z publikacją oraz udostępnieniem, o których wspomniano w ust. 1 tego artykułu. I tak w terminie 12 miesięcy od dnia bilansowego, za który sporządzono sprawozdanie o podatku dochodowym, jednostka zależna/oddział będzie musiała:

1) złożyć do Krajowego Rejestru Sądowego (publikacja):

a) sporządzone przez siebie (na mocy obowiązku wynikającego z ust. 5) sprawozdanie o podatku dochodowym; wraz ze sprawozdaniem złożone będą musiały być także: odmowa podpisu tego sprawozdania oraz oświadczenie, że sprawozdanie spełnia wymagania przewidziane w ustawie, lub odmowa złożenia takiego oświadczenia, jeżeli zostały one sporządzone, albo

b) sprawozdanie o podatku dochodowym odpowiednio jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej, o ile jednostka zależna/oddział zostały wskazane do złożenia tego sprawozdania do rejestru zgodnie z ust. 6 pkt 3, oraz

2) zamieścić sprawozdanie o podatku dochodowym na swojej stronie internetowej (udostępnienie) i zapewnić by było ono tam dostępne przez okres co najmniej 5 lat.

Powyższe przepisy stanowią implementację art. 48d ust. 1 i 2 dyrektywy.

W art. 63n ust. 6 doprecyzowano, w jakich sytuacjach i przy spełnieniu jakich warunków obowiązek publikacji i udostępniania (i ewentualnie sporządzania) sprawozdania o podatku dochodowym nie będzie miał zastosowania do ww. spółek zależnych i oddziałów. Zapisy te stanowią implementację art. 48b ust. 6 dyrektywy 2021/2101.

Art. 63n ust. 7 określa okoliczności, w których jednostki zależne oraz oddziały wskazane w ust. 1 przestają podlegać obowiązkowi publikacji i udostępniania wskazanemu w ust. 1 tego artykułu (implementacja art. 48b ust. 4 akapit trzeci oraz ust. 5 akapit piąty i siódmy dyrektywy 2021/2101). W odniesieniu do jednostek zależnych ustaje on w dwóch przypadkach, tj. gdy:

- jednostka dominująca najwyższego szczebla z państwa trzeciego kontrolująca jednostkę zależną, dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych, osiąga skonsolidowane przychody niższe niż 750.000.000 euro lub

- sama jednostka zależna przestaje spełniać kryteria jednostki średniej i staje się jednostką małą (tj. przestaje przekraczać dwie z trzech wielkości, o których mowa art. 3 ust. 1c pkt 1).

W odniesieniu do oddziałów wskazanych w ust. 1 pkt 2, obowiązek sprawozdawczy również ustaje w dwóch sytuacjach, tj. gdy:

- kwota skonsolidowanych przychodów dla jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego lub jednostki samodzielnej z państwa trzeciego, która utworzyła oddział, dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych jest niższa niż 750.000.000 euro lub

- sam oddział przestaje spełniać kryterium średniego i staje się małym oddziałem (tj. kwota jego przychodów dla każdego z dwóch ostatnich lat obrotowych jest niższa niż 51 000 000 zł).

Art. 63n w ust. 8 implementuje art. 48c ust. 9 akapit drugi dyrektywy 2021/2101. Określa on kurs wymiany euro obowiązujący przy przeliczaniu przychodów 750 mln dla jednostki dominującej z państwa trzeciego oraz jednostki samodzielnej z państwa trzeciego wskazanych w art. 63n.

Celem wprowadzenia **art. 63n ust. 9** (w ślad za art. 48b ust. 7 dyrektywy 2021/2101) jest przeciwdziałanie potencjalnemu obchodzeniu wymogów sprawozdawczych w odniesieniu do jednostek zależnych i oddziałów kontrolowanych lub utworzonych przez jednostki mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium Unii Europejskiej.

W **art. 63o w ust. 1 i 2** (na podstawie art. 48c ust. 1 i 2 dyrektywy 2021/2101) określono szczegółowy zakres informacji ujawnianych w sprawozdaniu o podatku dochodowym, sporządzanym na dzień bilansowy, w odniesieniu do danego roku obrotowego, tj.:

- 1) nazwę jednostki dominującej najwyższego szczebla lub jednostki samodzielnej, oraz, w stosownych przypadkach, wykaz wszystkich jednostek zależnych ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla, w odniesieniu do danego roku obrotowego, mających siedzibę w Europejskim Obszarze Gospodarczym³ lub w jurysdykcjach podatkowych wymienionych w załącznikach I i II do konkluzji Rady;
- 2) rok obrotowy, którego dotyczy sprawozdanie o podatku dochodowym,
- 3) walutę prezentacji sprawozdania o podatku dochodowym,

³ Odniesienie do państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego (a nie państw członkowskich UE, jak wskazano w art. 48c ust. 2 lit. a) dyrektywy) jest wynikiem ustaleń z warsztatów transpozycyjnych zorganizowanych przez KE. Zdaniem KE, ponieważ tekst dyrektywy ma znaczenie dla EOG, to Islandia, Liechtenstein i Norwegia mają być traktowane jak państwa członkowskie UE. Zatem informacje dotyczące tych trzech krajów mają być również prezentowane odrębnie, a nie w formie zagregowanej. W konsekwencji w informacji w pkt 1) należy przedstawić wykaz wszystkich jednostek zależnych mających siedzibę w EOG.

- 4) krótki opis charakteru ich działalności;
- 5) liczbę pracowników w przeliczeniu na pełne etaty;
- 6) przychody, w tym transakcje ze stronami powiązаныmi, które stanowią:
 - a) w odniesieniu do jednostek, o których mowa w art. 63l ust. 2 pkt 1 - sumę wszystkich przychodów, z wyłączeniem korekt wartości i dywidend otrzymanych od jednostek powiązanych, lub
 - b) w odniesieniu do jednostek, o których mowa w art. 63l ust. 2 pkt 2 - przychody zgodnie z definicją zawartą w ramach sprawozdawczości finansowej, na podstawie których sporządzane są sprawozdania finansowe, z wyłączeniem korekt wartości i dywidend otrzymanych od jednostek powiązanych;
- 7) kwotę zysku lub straty przed opodatkowaniem;
- 8) kwotę podatku dochodowego należnego w danym roku obrotowym, która stanowi bieżące obciążenie podatkowe z tytułu podlegających opodatkowaniu zysków lub strat w roku obrotowym rozpoznany przez jednostki i oddziały w danej jurysdykcji podatkowej, bez uwzględniania podatku odroczonego i rezerw na warunkowe zobowiązania podatkowe;
- 9) kwotę podatku dochodowego zapłaconego w danym roku obrotowym przez jednostki i oddziały w danej jurysdykcji podatkowej, w tym podatek u źródła zapłacony przez inne jednostki w odniesieniu do płatności na rzecz jednostek i oddziałów w ramach grupy kapitałowej;
- 10) kwotę niepodzielonego zysku z lat ubiegłych na koniec danego roku obrotowego, obejmującą kwotę zysku z ubiegłych lat obrotowych i kwotę zysku danego roku obrotowego, co do którego nie podjęto jeszcze decyzji o podziale; w przypadku oddziałów niepodzielony zysk z lat ubiegłych oznacza niepodzielony zysk z lat ubiegłych jednostki, która utworzyła dany oddział;
- 9) informację, czy sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z ust. 2 czy ust. 4.

Powyższe informacje dotyczą całej działalności jednostki samodzielnej lub jednostki dominującej najwyższego szczebla, w tym działalności wszystkich jednostek zależnych ujętych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej najwyższego szczebla za dany rok obrotowy.

Art. 63o ust. 3 (implementujący art. 48c ust. 7 dyrektywy 2021/2101) wskazuje, że jednostka raportująca może także ująć w sprawozdaniu o podatku dochodowym wyjaśnienie wszelkich istotnych rozbieżności między kwotami podatku należnego a zapłaconego, z

uwzględnieniem, w stosownych przypadkach, odpowiednich kwot dotyczących poprzednich lat obrotowych.

Należy wskazać, że dyrektywa 2011/16/WE, wdrożona do prawa polskiego ustawą o wymianie informacji zawiera wymóg przekazywania do organów skarbowych analogicznych informacji jak w sprawozdaniu o podatku dochodowym. Z tego względu dyrektywa 2021/2101 (art. 48c ust. 3) zezwala, by dane były przedstawiane w oparciu o przepisy dyrektywy 2011/16/WE. W konsekwencji w **art. 63o ust. 4** przewidziano możliwość przedstawiania danych w sprawozdaniu o podatku dochodowym w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie delegacji zawartej w art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (tj. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania). Zatem jednostka będzie mogła zaprezentować dane w sprawozdaniu o podatku dochodowym zgodnie z ust. 2 bądź zgodnie z ust. 4 artykułu 63o ustawy. O dokonanej wyborze jednostka informuje w sprawozdaniu o podatku dochodowym.

Art. 63o w ust. 5 (na podstawie art. 48c ust. 4 dyrektywy 2021/2101) określa obowiązek sporządzenia sprawozdania o podatku dochodowym według wspólnego wzoru i elektronicznego formatu, które zostaną określone przez Komisję Europejską w drodze aktu wykonawczego.

Art. 63o ust. 6 - 11 (w ślad za art. 48c ust. 5 dyrektywy 2021/2101) doprecyzowuje sposób, w jaki powinny być zaprezentowane dane w sprawozdaniu o podatku dochodowym. Informacje te należy zaprezentować odrębnie: dla każdego państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego⁴, dla każdej jurysdykcji podatkowej, która w dniu 1 marca roku obrotowego, za który ma być sporządzone sprawozdanie, jest wymieniona w załączniku I do konkluzji Rady, oraz dla każdej jurysdykcji podatkowej, która w dniu 1 marca roku obrotowego, za który ma być sporządzone sprawozdanie oraz w dniu 1 marca poprzedniego roku obrotowego, była wymieniona w załączniku II do konkluzji Rady. W odniesieniu do pozostałych jurysdykcji podatkowych, informacje przedstawia się w formie zagregowanej. W przypadku, gdy państwo

⁴ Odniesienie do państw Europejskiego Obszaru Gospodarczego (a nie państw członkowskich UE, jak wskazano w art. 48c ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy) jest wynikiem ustaleń z warsztatów transpozycyjnych zorganizowanych przez KE. Zdaniem KE, ponieważ tekst dyrektywy ma znaczenie dla EOG, to Islandia, Liechtenstein i Norwegia mają być traktowane jak państwa członkowskie UE. Zatem informacje dotyczące tych trzech krajów mają być również prezentowane odrębnie, a nie w formie zagregowanej.

członkowskie obejmuje większą liczbę jurysdykcji podatkowych, informacje przedstawia się łącznie na poziomie państwa członkowskiego.

Jednocześnie wymagane informacje przedstawia się w odniesieniu do każdej odpowiedniej jurysdykcji podatkowej na podstawie siedziby, istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałej działalności gospodarczej, która - z uwagi na działalność grupy lub jednostki samodzielnej - może podlegać podatkowi dochodowemu w tej jurysdykcji podatkowej. W przypadku, gdy działalność większej liczby jednostek powiązanych może podlegać podatkowi dochodowemu w jednej jurysdykcji podatkowej, informacje przedstawione w odniesieniu do tej jurysdykcji podatkowej stanowią sumę informacji dotyczących takiej działalności każdej jednostki powiązanej i jej oddziałów w tej jurysdykcji podatkowej. Informacji o jakiegokolwiek szczególnej działalności nie można przypisać równocześnie do więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej.

Art. 63o ust. 12 i 13 (implementujący art. 48c ust. 6 dyrektywy 2021/2101) umożliwia jednostce tymczasowo pominąć w sprawozdaniu o podatku dochodowym określone dane, jeśli ich ujawnienie miałoby istotnie szkodliwy wpływ na sytuację rynkową jednostki. Jednakże jednostka musi o takim pominięciu poinformować w sprawozdaniu o podatku dochodowym wraz z podaniem uzasadnienia. Ponadto pominięte przez jednostkę informacje należy ujawnić w późniejszym sprawozdaniu w terminie nie dłuższym niż 5 lat od dnia pominięcia. Zwolnienia takiego nie wolno zastosować do jurysdykcji podatkowych wymienionych w załącznikach I i II do zmienionych konkluzji Rady w sprawie unijnego wykazu jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych.

Art. 63o ust. 14 (implementujący art. 48c ust. 8 dyrektywy 2021/2101) uregulowano język i walutę w jakiej jednostki sporządzają sprawozdanie o podatku dochodowym (język i waluta polska).

W **art. 63o ust. 15 i 16** wskazano, że do sprawozdania o podatku dochodowym będą miały zastosowanie odpowiednio przepisy o przedstawianiu i podpisywaniu sprawozdania finansowego.

Projekt przewiduje również zamianę w **art. 77 i 78 ust. 1**, w części formułującej zakres sankcji, wyrazu „lub” na wyraz „albo”. Zaproponowane zmiany mają charakter porządkujący. Dotychczasowy sposób sformułowania sankcji w art. 77 i art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości - poprzez określenie, że sprawca „podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 albo obu tym karom łącznie” - nie odpowiadał regułom określonym w § 79 rozporządzenia

Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Na potrzebę dokonania zmiany zwróciła uwagę sejmowa Komisja ds. Petycji w opinii nr 1 z dnia 11 stycznia 2022 r.

Zmiana w zakresie **art. 77 pkt 2** wprowadza odpowiedzialność karną za niesporządzenie, sporządzenie niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcie nierzetelnych danych w sprawozdaniu o podatku dochodowym.

Zmiana w zakresie **art. 79 pkt 4** polega na wprowadzeniu odpowiedzialności karnej za niezłożenie we właściwym rejestrze sądowym sprawozdania o podatku dochodowym. Ponadto w pkt 4a uzupełniają się zapisy wprowadzając odpowiedzialność karną także za nieumieszczenie sprawozdania o podatku dochodowym na stronie internetowej jednostki.

III. Proponowane zmiany w ustawie o biegłych rewidentach wprowadzane projektem ustawy

W związku z wprowadzeniem przez dyrektywę 2021/2101 nowego obowiązku sprawozdawczego w postaci sprawozdania o podatku dochodowym, biegli rewidenty i firmy audytorskie zostali zobligowani do potwierdzenia w sprawozdaniu z badania, w odniesieniu do roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, za który sporządzono sprawozdania finansowe objęte badaniem, czy dana jednostka była zobowiązana do opublikowania sprawozdania o podatku dochodowym, a jeśli była, to czy takie sprawozdanie zostało opublikowane (por. art. 48 f dyrektywy 2021/2101).

W związku z powyższym zmianie uległ **art. 83 ust. 3** poprzez dodanie punktu 19 zawierającego powyższą informację.

IV. Pozostałe kwestie

Art. 3 ustawy nowelizującej określa termin wejścia w życie nowego obowiązku sprawozdawczego. Jednostki będą miały obowiązek sporządzić sprawozdanie o podatku dochodowym po raz pierwszy za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 21 czerwca 2024 r. Natomiast nie ma potrzeby określenia, kiedy po raz pierwszy będą miały zastosowanie przepisy ustawy zmienianej art. 2 niniejszego projektu, ponieważ będzie to wynikało z logiki samego pkt 19 dodawanego do art. 83 ustawy o biegłych rewidentach. Przepis ten wskazuje, że weryfikacja przez biegłego rewidenta dochowania przez jednostkę obowiązku złożenia do KRS

sprawozdania o podatku dochodowym ma dotyczyć roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, za który sporządzono sprawozdanie finansowe podlegające badaniu. Zatem biegły rewident będzie musiał po raz pierwszy wypowiedzieć się czy jednostka miała obowiązek złożyć do KRS sprawozdanie o podatku dochodowym i czy faktycznie dochowała tego obowiązku przy okazji badania sprawozdania finansowego za 2026 r.

Art. 4 ustawy nowelizującej określa datę wejścia w życie ustawy po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia organom i instytucjom Unii Europejskiej w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia. W szczególności, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 98/415/WE z dnia 29 czerwca 1998 r. w sprawie konsultacji Europejskiego Banku Centralnego udzielanych władzom krajowym w sprawie projektów przepisów prawnych (Dz. Urz. WE L 189 z 03.07.1998, str. 42), projekt ustawy nie podlega konsultacji z Europejskim Bankiem Centralnym.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie stanowią przepisów technicznych w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.), dlatego też projekt ustawy nie podlega procedurze notyfikacji.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.